

VERRECHNUNGSTECHNISCHE PROBLEME EINER
MEHRGEWINNBESTEUERUNG

unter besonderer Berücksichtigung des
französischen "prélèvement temporaire
sur les suppléments de bénéfices"

INAUGURAL-DISSERTATION

sur

Erlangung des Doktorgrades der
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der

Johann Wolfgang Goethe-Universität
zu Frankfurt am Main

vorgelegt von

Diplom-Kaufmann Herbert Müllet
aus Nabholzenbach/Nahe

1963

VERRECHNUNGSTECHNISCHE PROBLEME EINER
MEHRGEWINNBESTEUERUNG

unter besonderer Berücksichtigung des
französischen "prélèvement temporaire
sur les suppléments de bénéfices"

INAUGURAL-DISSERTATION

zur

Erlangung des Doktorgrades der
Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der

Johann Wolfgang Goethe-Universität
zu Frankfurt am Main

vorgelegt von

Diplom-Kaufmann Herbert Müller
aus Nabholtenbach/Wahe

1963

196/64

ERSTGUTACHTER: Professor Dr. Loitlsberger

ZWEITGUTACHTER: Privatdozent Dr. Dr. Dornemann

Tag der mündlichen Prüfung: 7. und 8. Mai 1963

Tag der Promotion: 8. Mai 1963

INHALTSVERZEICHNIS

GLIEDERUNG

	Seite
A. Einführung in den Gegenstand und den Gang vorliegender Untersuchung	17
I. Geschichtlicher Überblick über die Mehrgewinnbesteuerung	17
a) Die Entwicklung bis zum Ende des 1. Weltkrieges	17
b) Die Entwicklung nach dem 1. Weltkrieg bis zum Ende des 2. Weltkrieges	22
c) Die Entwicklung nach dem 2. Weltkrieg	28
II. Problemstellung und Abgrenzung	29
a) Überblick über die mit einer Mehrgewinnsteuer auftretenden betriebswirtschaftlichen Probleme	29
b) Gründe für die Beschränkung vorliegender Untersuchung auf verrechnungstechnische Probleme	33
III. Gang der Untersuchung	36
B. Grundlagen	38
I. Der Mehrgewinn	38
a) Begriff und Wesen des Mehrgewinns	38
b) Arten des Mehrgewinns	39
c) Ursachen des Mehrgewinns	42
1. Vorbemerkung	42
2. Endogene Ursachen des Mehrgewinns	43
3. Exogene Ursachen des Mehrgewinns	46
a ₁) Bei Geldwertstabilität	46
b ₁) Bei schwankendem Geldwert	49
4. Zusammenfassung über die Ursachen des Mehrgewinns	52
d) Zusammenfassende Betrachtung über den Mehrgewinn	55

	Seite
II. Die Mehrgewinnsteuer	55
a) Begriff und Wesen der Mehrgewinnsteuer ...	55
b) Arten der Mehrgewinnsteuer	58
c) Gründe für eine Mehrgewinnsteuer	60
1. Die Mehrgewinnsteuer als Finanzsteuer .	60
2. Die Mehrgewinnsteuer als Ordnungssteuer	61
a ₁) Die Mehrgewinnsteuer als Ordnungs- steuer auf wirtschaftspolitischem Gebiet	61
b ₁) Die Mehrgewinnsteuer als Ordnungs- steuer auf rechtspolitischen Gebiet	61
c ₁) Die Mehrgewinnsteuer als Ordnungs- steuer auf sozialpolitischen Gebiet	61
d) Zusammenfassende Betrachtung der Mehrge- winntsteuer	62
III. Der "prélèvement temporaire"	62
a) Gesetzliche Grundlagen für den "prélève- ment temporaire"	62
b) Die subjektive Steuerpflicht des "prélève- ment temporaire"	63
1. Die subjektive Steuerpflicht, bedingt durch den Charakter des Unternehmens ..	63
a ₁) Die Steuerpflicht einkommensteuer- pflichtiger Personen	63
b ₁) Die Steuerpflicht gewerblich tätiger Gesellschaften und Organisa- tionen	64
c ₁) Die Steuerpflicht juristischer Personen	64
2. Die subjektive Steuerpflicht, bedingt durch die Zeit der betrieblichen Tätig- keit	65
c) Die objektive Steuerpflicht des "prélève- ment temporaire"	68
d) Die Bemessungsgrundlage des "prélèvement temporaire"	69
e) Der Steuersatz des "prélèvement tempo- raire"	70

	Seite
C. Darstellung des mit dem "prélèvement temporaire geschaffenen Lösungsversuches zur Ermittlung eines periodengerechten betrieblichen Mehrgewinns	72
I. Die Ermittlung des periodengerechten ordent- lichen Betriebsgewinns (=Veranlagungsgewinnes)	72
a) Notwendigkeit und Problematik der Ermitt- lung des periodengerechten ordentlichen Betriebsgewinns als Veranlagungsgewinn	72
b) Die Ausgangsgröße zur Ermittlung des Ver- anlagungsgewinns - der "bénéfice fiscal" ..	75
1. Gesetzliche Vorschriften und Überblick über den "bénéfice fiscal"	75
2. Die Berechnung des "bénéfice fiscal" ...	77
a ₁) Die Erträge	77
a ₂) Der Rohgewinn	77
b ₂) Die Veräußerungs- und Aufwer- tungsgewinne	77
c ₂) Die Nebeneinkünfte (=revenus accessoires)	78
a ₃) Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung	78
b ₃) Die Einkünfte aus Kapital- vermögen	78
c ₃) Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus selbständiger Tätigkeit	79
d ₂) Die sonstigen Erträge	80
b ₁) Der Aufwand (=pertes et charges) ...	82
a ₂) Allgemeiner Überblick über die Verluste und Belastungen	82
b ₂) Die Aufwendungen mit Ausgaben in der gleichen Periode	83
c ₂) Die Aufwendungen mit Ausgaben in früheren Perioden	84
d ₂) Die Aufwendungen mit Ausgaben in späteren Perioden	84
a ₃) Rückstellungen	84
b ₃) Steuerfreie Rücklagen	85

	Seite
a ₄) Steuerfreie Rücklagen wirtschaftspolitischen Ursprungs	85
b ₄) Steuerfreie Rücklagen währungspolitischen Ursprungs	86
a ₅) "Provision pour fluctuation des cours" ..	86
b ₅) "Décote ou dotation sur stocks"	87
c ₁) Zusammenfassende Betrachtung über die Berechnung des "bénéfice fiscal"	89
c) Die am "bénéfice fiscal" vorzunehmenden Korrekturen	91
1. Vorbemerkung	91
2. Korrekturen zur Ermittlung des periodengerechten Gewinns	91
a ₁) Abzug periodenfremder Erträge	91
a ₂) Abzug der Veräußerungsgewinne ...	91
b ₂) Abzug von "Sonstigen Erträgen" ..	93
b ₁) Hinzurechnung periodenfremder Aufwendungen	94
a ₂) Hinzurechnung der "complément de décote ou de dotation sur stocks"	94
b ₂) Hinzurechnung von Teilen der "provision pour fluctuation des cours"	94
c ₂) Das Verhältnis von "décote ou dotation sur stocks" und "provision pour fluctuation des cours" zueinander bei der Hinzurechnung.	95
3. Korrekturen zur Ermittlung des ordentlichen Gewinns	98
a ₁) Abzug von Gewinnanteilen an Personengesellschaften	98
b ₁) Hinzurechnung der "revenus mobiliers"	99
a ₂) Hinzurechnung der "revenus mobiliers" der laufenden Periode	99
a ₃) Hinzurechnung bei einkommensteuerpflichtigen Unternehmen	99

b ₃) Hinzurechnung bei körperschaftsteuerpflichtigen Unternehmen	101
b ₂) Hinzurechnung der im Verlustvortrag berücksichtigten "revenus mobiliers"	101
4. Zusammenfassung und Beispiel	102
a ₁) Zusammenfassende Darstellung der am "bénéfice fiscal" vorzunehmenden Korrekturen	102
b ₁) Beispiele für die Berechnung des mehrgewinnsteuerpflichtigen Veranlagungsgewinns	103
d) Die Umrechnung des korrigierten "bénéfice fiscal" bzw. mehrgewinnsteuerpflichtigen Veranlagungsgewinns auf den mehrgewinnsteuerpflichtigen Zeitraum	104
1. Das Problem	104
2. Umrechnung eines aus einem längeren als zwölfmonatigem Zeitraum herrührenden Veranlagungsgewinns	105
3. Umrechnung bzw. Ergänzung eines aus einem kürzeren als zwölfmonatigem Zeitraum herrührenden Veranlagungsgewinns	108
4. Ermittlung des mehrgewinnsteuerpflichtigen Veranlagungsgewinns bei Fehlen eines abgeschlossenen Wirtschaftsjahres ..	108
e) Zusammenfassende Betrachtung über die Ermittlung des periodengerechten ordentlichen Betriebsgewinns als Veranlagungsgewinn für die Mehrgewinnsteuer	109
II. Die Ermittlung des Abzugsgewinns	110
a) Notwendigkeit und Problematik der Ermittlung eines Abzugsgewinns	110
b) Die Möglichkeiten zur Ermittlung des Abzugsgewinns	111
1. Der Abzugsgewinn als Vorjahresgewinn bzw. Durchschnitt mehrerer Vorjahresgewinne	111
a ₁) Die Problematik des Abzugsgewinns als Vorjahresgewinn bzw. Durchschnittsgewinn mehrerer Vorjahre ...	111

b ₁) Die Ausgangsgröße zur Ermittlung des einzelnen Periodengewinns des Vergleichszeitraums - der "bénéfice fiscal"	113
c ₁) Die am "bénéfice fiscal" der einzelnen Vergleichsperioden vorzunehmenden Korrekturen	114
a ₂) Vorbemerkung	114
b ₂) Korrekturen zur Ermittlung des periodengerechten Gewinns	115
a ₃) Abzug periodenfremder Erträge	115
a ₄) Abzug der Veräußerungsgewinne	115
b ₄) Abzug von "Sonstigen Erträgen"	115
b ₃) Hinzurechnung periodenfremder Aufwendungen	116
a ₄) Hinzurechnung der nachgeholten "décote ou dotation sur stocks" sowie der nachgeholten "provision pour fluctuation des cours"	116
b ₄) Hinzurechnung des Verlustvortrages und außergewöhnlicher Verluste ..	116
c ₂) Korrekturen zur Ermittlung des ordentlichen Gewinns	118
a ₃) Hinzurechnung der "revenus mobiliers"	118
b ₃) Hinzurechnung der steuerfreien Mieterträge der Immobiliargesellschaften ...	118
c ₃) Exkurs: Behandlung der Gewinnanteile an Personengesellschaften	119
d ₂) Zusammenfassender Überblick über die am "bénéfice fiscal" der einzelnen Vergleichsperioden vorzunehmenden Korrekturen	119
d ₁) Die Bestimmung des Abzugsgewinns aus den korrigierten "bénéfices fiscaux"	121

	Seite
a ₂) Die Bestimmung des Abzugsgewinns bei gleichbleibenden Betriebsverhältnissen	121
a ₃) Die Bestimmung des Abzugsgewinns bei Vorliegen dreier Wirtschaftsjahre	121
b ₃) Die Bestimmung des Abzugsgewinns bei Vorliegen von mehr als drei Wirtschaftsjahren .	124
c ₃) Die Bestimmung des Abzugsgewinns bei Vorliegen von weniger als drei Wirtschaftsjahren	125
b ₂) Die Bestimmung des Abzugsgewinns bei einer Änderung der Betriebsverhältnisse	128
a ₃) Die Bestimmung des Abzugsgewinns bei einer Änderung der Inhaberverhältnisse bei gleichbleibender Steuerpflicht	128
b ₃) Die Bestimmung des Abzugsgewinns bei einer Änderung der Inhaberverhältnisse mit Änderung der Steuerpflicht .	129
c ₃) Die Bestimmung des Abzugsgewinns bei Veräußerung bzw. Erwerb eines Teilbetriebes .	130
d ₃) Die Bestimmung des Abzugsgewinns bei fusionierenden oder entflechtenden Kapitalgesellschaften	132
e ₁) Die Korrektur des Abzugsgewinns mit den "amortissements accélérés"	135
a ₂) Die direkte Auswirkung der Sonderabschreibungen auf den Abzugsgewinn	135
b ₂) Die indirekte Auswirkung der Sonderabschreibungen auf den Abzugsgewinn.	138
f ₁) Zusammenfassende Betrachtung über die Ermittlung des Abzugsgewinns als Vorjahresgewinn bzw. Durchschnittsgewinn mehrerer Vorjahre ...	140

	Seite
2. Der Abzugsgewinn als angemessene Rendite auf das "eingesetzte Kapital"	142
a ₁) Die Problematik des Abzugsgewinns als angemessene Rendite auf das "eingesetzte Kapital"	142
b ₁) Die Ermittlung des "eingesetzten Kapitals"	144
a ₂) Die gesetzlichen Vorschriften zur Ermittlung des "eingesetzten Kapitals"	144
b ₂) Der Zeitpunkt der Ermittlung des "eingesetzten Kapitals"	145
c ₂) Der Umfang des "eingesetzten Kapitals" am einzelnen Stichtag.	146
a ₃) Vorbemerkung	146
b ₃) Die Ausgangsgröße für die Ermittlung des "eingesetzten Kapitals": der auf das Eigenkapital eingezahlte Betrag	147
c ₃) Die an der Ausgangsgröße vorzunehmenden Korrekturen .	148
a ₄) Hinzurechnung von permanenten Eigenkapitalteilen: Rücklagen und Gewinnvorträge	148
b ₄) Hinzurechnung von vorübergehenden Eigenkapitalteilen: steuerfreie Sonderrücklagen	148
c ₄) Hinzurechnung von unter Fremdkapital ausgewiesenen Eigenkapital: Gesellschafterdarlehen ...	150
d ₄) Hinzurechnung von Fremdkapitalteilen: Rückstellung für Heimfallverpflichtung	152
e ₄) Abzug von Korrektivposten: Verlustvortrag und Wertberichtigungsposten	153

$\mathfrak{z}_4$) Abzug von als Darlehn zurückgezahltem Eigenkapital: an Gesellschafter gewährte Darlehen ..	154
$\mathfrak{z}_2$) Die Ermittlung des "eingesetzten Kapitals" aus den Größen der beiden Stichtage	155
c_1) Die Ermittlung des Unternehmerlohns.	156
a_2) Vorbemerkung	156
b_2) Personeller Umfang des zu berücksichtigenden Unternehmerlohns	156
c_2) Höhe des zu berücksichtigenden Unternehmerlohns	157
d_1) Die Ermittlung des Abzugsgewinns aus den Faktoren "eingesetztes Kapital", Zinsfuß und Unternehmerlohn	158
e_1) Zusammenfassende Betrachtung über die Ermittlung des Abzugsgewinns als angemessene Rendite auf das "eingesetzte Kapital"	159
c) Die Auswahl des Abzugsgewinns aus den gegebenen Möglichkeiten	160
III. Die Ermittlung des Mehrgewinns aus der Gegenüberstellung von Veranlagungsgewinn und Abzugsgewinn; Korrekturen des Mehrgewinns	161
D. Kritische Würdigung des mit dem "prélèvement temporaire" unternommenen Versuchs zur Ermittlung eines periodengerechten betrieblichen Mehrgewinns	164
I. Festlegung des Maßstabs für die Kritik an Mehrgewinn des "prélèvement temporaire"	164
II. Überblick über die Ansatzpunkte für die Kritik an Mehrgewinn des "prélèvement temporaire"	164
III. Kritische Würdigung des Mehrgewinns des "prélèvement temporaire" in einzelnen	166
a) Kritik des nach der Realmethode ermittelten Mehrgewinns	166

	Seite
1. Kritik des Veranlagungsgewinns	166
a ₁) Das Problem	166
b ₁) Kritik der Ausgangsgröße "bénéfice fiscal"	166
c ₁) Kritik der Korrektivposten	170
a ₂) Kritik hinsichtlich der im "bénéfice fiscal" enthaltenen periodenfremden Erträge und Aufwendungen ..	170
a ₃) Die durch die Korrektivposten berücksichtigten periodenfremden Erträge und Aufwendungen	170
b ₃) Die durch die Korrektivposten nicht berücksichtigten periodenfremden Erträge	171
a ₄) Die Aufwertungsgewinne	171
b ₄) Die Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen .	172
c ₄) Die Erträge aus Entschädigungsleistungen	173
d ₄) Die Erträge aus Schulden- und Steuernachlaß sowie aus dem Eingang bereits ausgebuchter Forderungen	174
c ₃) Die durch die Korrektivposten nicht berücksichtigten periodenfremden Aufwendungen	176
b ₂) Kritik hinsichtlich der im "bénéfice fiscal" enthaltenen betriebsfremden Erträge und Aufwendungen ..	177
a ₃) Die durch die Korrektivposten berücksichtigten betriebsfremden Erträge und Aufwendungen	177
b ₃) Die durch die Korrektivposten nicht berücksichtigten betriebsfremden Erträge und Aufwendungen	180
d ₁) Kritik der zeitlichen Grenzen der Veranlagungsperiode	181
e ₁) Kritik der Umrechnung des korrigierten "bénéfice fiscal" auf den Veranlagungsgewinn	183

	Seite
2. Kritik des Abzugsgewinns	185
a ₁) Das Problem	185
b ₁) Kritik des einzelnen Vergleichs- gewinns	185
a ₂) Vorbemerkung	185
b ₂) Unterschiede zwischen Ver- gleichs- und Veranlagungsgewinn.	186
c ₁) Kritik der Auswahl der beiden besten Vergleichsjahre	190
d ₁) Kritik der Umrechnung der Ver- gleichsgewinne auf den Veranlagungs- zeitraum	192
e ₁) Kritik des Abzugsgewinns als Durch- schnittsgewinn	194
3. Zusammenfassung der Kritik des nach der Realmethode ermittelten Mehrgewinns	196
b) Kritik des nach der Schätzmethode er- mittelten Mehrgewinns	196
1. Kritik des Veranlagungsgewinns	196
2. Kritik des Abzugsgewinns (=Kritik der Ermittlung der angemessenen Rendite) ...	198
a ₁) Das Problem	198
b ₁) Kritik des "eingesetzten Kapitals" .	199
a ₂) Das Kriterium für die Beur- teilung des "eingesetzten Kapitals"	199
b ₂) Kritik des Zeitpunkts der Er- mittlung des "eingesetzten Kapitals"	200
c ₂) Kritik des Umfangs des "einge- setzten Kapitals"	203
a ₃) Abgrenzung der Kritik	203
b ₃) Kritik des sachlichen Um- fangs des "eingesetzten Kapitals" (Eigenkapital oder betriebsnotwendiges Kapital)	204
c ₃) Kritik der Höhe des "einge- setzten Kapitals" (Ermitt- lung des betriebsnotwendigen Kapitals)	207

	Seite
c ₁) Kritik des "angemessenen Zinsfußes".	209
d ₁) Kritik der Berücksichtigung des Unternehmerlohns	210
a ₂) Abgrenzung der Kritik	210
b ₂) Kritik der "Angemessenheit des Unternehmerlohns"	211
3. Zusammenfassung der Kritik des nach der Schätzmethode ermittelten Abzugsgewinns.	214
c) Kritischer Vergleich der nach der Real- methode und nach der Schätzmethode er- mittelten Abzugsgewinne	215
E. Zusammenfassender Überblick über die verrechnungs- technischen Probleme einer Mehrgewinnbesteuerung, speziell des "prélèvement temporaire"	219
<u>ANHANG</u>	222
I. Loi n ^o 56 - 760 du 2 août 1956	222
II. Decret n ^o 57 - 335 du 18 mars 1957	223
<u>BEIDESSEITLICHE ERKLÄRUNG</u>	229
<u>LITERATURVERZEICHNIS</u>	230
<u>VERZEICHNIS VON GESETZEN, VERORDNUNGEN, RICHTLINIEN UND GESETZESBERATUNGEN</u>	260
<u>LEBENS LAUF</u>	263

ABKÜRZUNGS-VERZEICHNIS

Abschn.	= Abschnitt
Abs.	= Absatz
Anm.	= Anmerkung
A.N.S.A. oder ANSA	= Association Nationale des Sociétés par actions
Art.	= Artikel
Aufl.	= Auflage
Bd.	= Band
BIC	= Taxe proportionnelle sur les bénéfices industriels et commerciaux
CGI	= Code Général des Impôts
Circ. adm.	= Circulaire administrative de la Direction Générale des Impôts du 20 avril 1957
Deb. AN	= Débat Parlementaire de l'Assemblée Nationale de la République Française
Diss.	= Dissertation
éd.	= édition
eidg.	= eidgenössisch
EPT	= Excess Profits Tax
EstG	= Einkommensteuergesetz
f	= folgende Seite
ff	= folgende Seiten
HdB	= Handwörterbuch der Betriebswirtschaft
HdS	= Handwörterbuch der Sozialwissenschaften
HWB	= (siehe HdB)
i.e.S.	= im engeren Sinne
IS	= Impôt sur les Sociétés
i.w.S.	= im weiteren Sinne

Jg.	= Jahrgang
J.O.	= Journal Officiel de la République Française
KWVO	= Kriegswirtschaftsverordnung
LSP	= Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten vom 21. November 1953
LSÜ	= Verordnung über die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber vom 15. November 1938
M.D.C.	= National Defence Contributor
NF	= Neue Folge
<u>no</u>	= numéro
<u>nos</u>	= numéros
Nr.	= Nummer
RdF	= Reichsminister der Finanzen
RGBl.	= Reichsgesetzblatt
S.	= Seite
Sp.	= Spalte
u.U.	= unter Umständen
vgl.	= vergleiche
Vol.	= Volume
VPbA	= Verordnung PR Nr. 30/53 über die Preise bei öffentlichen Aufträgen
VSB	= Verband Schweizerischer Bücherexperten
ZfB	= Zeitschrift für Betriebswirtschaft
ZfhF	= Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung
Ziff.	= Ziffer

A. Einführung in den Gegenstand und den Gang vorliegender Untersuchung.

I. Geschichtlicher Überblick über die Mehrgewinnbesteuerung.

a) Die Entwicklung bis zum Ende des 1. Weltkrieges.

Nicht viel später als in Europa der Gedanke einer Ertragsbesteuerung in Form der Einkommensteuer konkrete Gestalt annahm und gleichzeitig mit den ersten Ansätzen einer Einkommensteuer in den USA, der "Federal income duty", wurde in den USA die Möglichkeit der Besteuerung einer Ertragsdifferenz verwirklicht. ¹⁾

"As early as 1863 in order to provide war pensions the state of Georgia imposed an excess profits tax on earnings of corporations in excess of 8 percent of the capital stock at rates varying from 5 percent to 25 percent of the amount of such excess." ²⁾

Dieser ersten bekannten Mehrgewinnsteuer, deren Einführung auf den Finanzbedarf während des Sezessionskrieges zurückzuführen ist, folgen, ebenfalls kriegsbedingt, im 1. Weltkrieg Mehrgewinn- bzw. Mehreinkommensteuern in fast allen kriegsführenden Ländern sowie auch einigen neutralen Staaten.

Den Anfang damit macht Dänemark, das nach Gesetz vom 10. Mai 1915 die "Mehreinkommen" - gemeint sind Mehrgewinne - der Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien neben den Mehreinkommen der natürlichen Personen mit einer "außerordentlichen Staatseinkommensteuer" belegt. ³⁾

- 1) Zur Geschichte der Einkommensbesteuerung vgl. Neumark Fritz, Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947, §§ 10 - 13.
- 2) Adams T. S., Artikel "Excess Profits Tax", in "Encyclopedia of the Social Sciences", New York 1931, Bd. 5, S. 664-666, hier S. 664.
- 3) Zur dänischen Kriegsgewinnsteuer vgl. "Dänisches Gesetz vom 10.5.1915", in "Finanz-Archiv", 32. Jg. 1915, 365; (Fortsetzung nächste Seite)

Ähnlich wie Dänemark unterwirft auch Schweden mit der "Königlichen Verordnung vom 11. Juni 1915 betr. die Kriegskonjunktursteuer" die Mehrgewinne der Aktiengesellschaften sowie die Mehreinkommen der natürlichen Personen unter bestimmten Voraussetzungen dieser Kriegskonjunktursteuer. 4)

In Norwegen werden nach Gesetz vom 17. August 1915 ebenfalls unter bestimmten Voraussetzungen außer den Mehreinkommen der natürlichen Personen die Mehrgewinne der Gesellschaften mit einer "Staatssteuer vom Mehreinkommen infolge der Kriegskonjunktur" der Besteuerung unterworfen. 5)

Nach diesen neutralen Staaten führt als erstes kriegsführendes Land Italien mit Dekret vom 21. November 1915 eine "imposta sui sopra - profitti di guerra" ein und zieht damit die Mehrgewinne des Handels, der Industrie und der Vermittler bzw. Kommissionäre zur Kriegsgewinnsteuer heran. 6)

Fortsetzung von Fußnote 3

Smith Helge, Die dänische Steuergesetzgebung in 1915 und die Besteuerung der Kriegsgewinne in Norwegen und Schweden, in "Finanz-Archiv", 33. Jg. 1916, S. 161 ff;
Bräuer Karl, Die Besteuerung der Kriegsgewinne in den europäischen Staaten, Stuttgart 1921, S. 46 ff.

- 4) Zur schwedischen Kriegskonjunktursteuer vgl.
Bräuer Karl, Die Besteuerung der Kriegsgewinne ..., a.a.O., S. 161 ff.
- 5) Zur norwegischen "Staatssteuer" vgl.
Bräuer Karl, Die Besteuerung der Kriegsgewinne ..., a.a.O., S. 50;
Smith Helge, a.a.O., S. 161 ff.
- 6) Zur italienischen "imposta sui sopra-profitti di guerra" vgl.
Lia A., Imposta sui sopra-profitti di guerra, 2. Aufl., Neapel 1918;
Mina Luigi, L'imposta sui profitti di guerra, in "Giornale degli Economisti e rivista di statistica", Vol. 58 1919, S. 262 - 277, Vol. 59 1919, S. 92 - 115 und S. 214 - 230 sowie Vol. 60 1920, S. 25 - 36;
Bräuer Karl, Die Besteuerung der Kriegsgewinne ..., a.a.O., S. 39 ff;
Binaudi Luigi, La guerra e il sistema tributario italiano, Bari und New Haven 1927, S. 107 - 229.

Ihm folgt als nächstes am Krieg unmittelbar beteiligtes Land England, das mit Finanzgesetz vom 23. Dezember 1915 die Mehrgewinne der Handels- und Gewerbebetriebe der "excess profits duty" unterwirft. 7)

In Oesterreich werden mit Verordnung vom 16. April 1916 sowie einiger nachfolgender Verordnungen und Gesetze die Mehreinkommen der natürlichen Personen und die Mehrgewinne der Gesellschaften mit einer Kriegsgewinnsteuer belegt. 8)

Rußland belastet durch eine Verfügung vom 13. Mai 1916 die Mehrgewinne der industriellen und kaufmännischen Unternehmungen mit einer Kriegsgewinnsteuer. 9)

In zeitlicher Reihenfolge sind es als nächstes Land die Niederlande, die aufgrund des Gesetzes vom 16. Juni 1916 die Einkommensvermehrungen natürlicher Personen und die Gewinn-

7) Zur englischen "excess profits duty" vgl. Schwarz D., Die Finanzen der europäischen und der wichtigeren außereuropäischen Staaten, in "Finanz-Archiv", 23. Jg. 1916, S. 267 ff, hier S. 297; Maig Robert Murray, The Taxation of Excess Profits in Great Britain, in "American Economic Review", 10. Jg. 1920; Sutcliffe R. J., Excess profits duty with supplement 1920, London 1920; Bräuer Karl, Die Besteuerung der Kriegsgewinne ..., a.a.O., S. 31 ff; Buchner Richard, Die britische Kriegsgewinnbesteuerung in "Finanz-Archiv", 39. Jg. 1922, S. 76 ff; Huber Hans, Probleme der Kriegsgewinnsteuer in Großbritannien und den USA, Zürich 1951, S. 12 f.

8) Zur oesterreichischen Kriegsgewinnsteuer vgl. Schmickl E., Die Kriegsgewinnsteuer der Gesellschaften, Wien 1917; Grünwald Paul, Die Steuern Oesterreichs im Frieden und im Krieg, Stuttgart 1918; Kernauer Vallentin, Die Kriegssteuer, Graz 1918; Bräuer Karl, Die Besteuerung der Kriegsgewinne ..., a.a.O., S. 19 ff.

9) Vgl. Bräuer Karl, Die Besteuerung der Kriegsgewinne ..., a.a.O., S. 50 ff.

vermehrungen der Gesellschaften der Besteuerung unterworfen.¹⁰⁾

Deutschland erläßt erst am 21. Juni 1916, also mehr als ein Jahr nach der Einführung der dänischen Kriegsgewinnsteuer, das erste Gesetz, das die Mehrgewinne der Gesellschaften zur Kriegsgewinnsteuer heranzieht und den Vermögenszuwachs der natürlichen Personen besteuert. Dieses Gesetz wird ergänzt durch Gesetze vom 9. April 1917, 26. Juli 1918 und 10. September 1919.¹¹⁾

Frankreich führt mit Finanzgesetz vom 1. Juli 1916 den "impôt sur les bénéfices de guerre" ein und besteuert damit die Mehrgewinne der gewerbsteuerpflichtigen Personen und Gesellschaften sowie die Mehrgewinne der Armeelieferanten.¹²⁾

- 10) Zur niederländischen Kriegsgewinnsteuer vgl.
Nieboer H.J., De wet op de oorlogswinstbelasting 1916 toegelicht, Gravenhage 1917;
Schepper I.M.I., De wet op de oorlogswinstbelasting, Haarlem 1917;
Ohmstedt V.S., Practijk der oorlogswinstbelasting, Gonda 1918!
Bräuer Karl, Die Besteuerung der Kriegsgewinne ..., a.a.O., S. 42 ff.
- 11) Zur deutschen Kriegsgewinnbesteuerung vgl.
Strutz Georg, Die Besteuerung der Kriegsgewinne, Stuttgart 1916;
van der Borcht R., Die deutschen Kriegssteuergesetze von 1918, in "Finanz-Archiv", 36. Jg., 1919, S. 182 ff, hier S. 313 ff;
van der Borcht R., Die Reichssteuergesetze von 1919, in "Finanz-Archiv", 37. Jg. 1920, S. 136 ff, hier S. 179 ff;
Bräuer Karl, Die Besteuerung der Kriegsgewinne ..., a.a.O., S. 12 ff;
von Eheberg K.Th., Kriegsgewinnsteuer, Vermögenszuwachssteuer und Mehreinkommensteuer, in "Handbuch der Politik", 3. Aufl. 1921, S. 66 ff;
Weitere bibliographische Hinweise zur deutschen Kriegsgewinnsteuer sind enthalten in "Finanz-Archiv", 33. Jg. 1916, S. 880.
- 12) Zum "impôt sur les bénéfices de guerre" vgl.
Roupin Ch. et Magnié Ed., La contribution sur les bénéfices de guerre. Commentaire de la loi du 1^{er} Juillet (Fortsetzung nächste Seite)

Obwohl vom Krieg nur mittelbar betroffen, führt auch die Schweiz mit Gesetz vom 13. September 1916 eine Kriegsgewinnsteuer ein und belastet damit alle Mehrgewinne von Einzelpersonen und Gesellschaften, die in einem Betrieb des Handels, der Industrie oder eines sonstigen Gewerbes erzielt worden sind. 13)

Die USA schaften mit dem "Revenue act" vom 3. Oktober 1917 eine Kriegsgewinnsteuer, die sog. "war excess profits tax", und unterwerfen dieser Steuer die Kriegsgewinne aller natürlichen Personen und Gesellschaften. Mit dieser Steuer lösen sie die wenige Monate vorher eingeführte Mehrgewinnsteuer, die "excess profits tax" ab, die nur die Mehrgewinne der einkommensteuerpflichtigen Personen- und Kapitalgesellschaften traf. 14)

Fortsetzung von Fußnote 12

1916, Paris 1918;
Combat F.J., L'impôt sur les bénéfices de guerre 1914 - 1918, 4. Aufl. Paris 1919;
Taboureau Robert, L'impôt sur les bénéfices de guerre, Paris 1919;
Bougault P., Commentaire pratique de l'impôt sur les bénéfices de guerre, Paris 1920;
Bräuer Karl, Die Besteuerung der Kriegsgewinne ..., a.a.O., S. 35 ff.

- 13) Zur eidgenössischen Kriegsgewinnsteuer vgl.
Blumenstein Ernst, Die Erlasse betr. die eidgenössische Kriegssteuer, Bern 1916;
Steiger J., Die Vorschriften über die eidgenössische Kriegssteuer, Zürich 1916;
Fuchs R., Die Kriegsgewinne der verschiedenen Wirtschaftszweige, Zürich 1918;
Bräuer Karl, Die Besteuerung der Kriegsgewinne ..., a.a.O., S. 24 ff;
Koch H., Darstellung und Kritik der schweiz. Kriegsgewinnsteuer, Diss. Zürich 1922.

- 14) Zur "war excess profits tax" der USA vgl.
Taussig F.W., The War Tax Act of 1917, in "Quarterly Journal of Economics", Jg. 1917/18, S. 1 ff;
Seligman E.R.A., Les finances de guerre de l'Etat-Unis, le "war revenue act" du 3 oct. 1917. Extrait de la "Revue de Science et de Législation financière, Paris 1918;
Flehn Carl C., War Profits and Excess Profits Taxes, in "American Economic Review", 10. Jg. 1920;
(Fortsetzung nächste Seite)

Erst nach Beendigung des Krieges, nämlich erst am 3. März 1919, erläßt Belgien ein Gesetz, wonach entsprechend dem französischen Vorbild die Mehrgewinne der gewerbesteuerpflichtigen Personen und Gesellschaften und die der Armeelieferanten mit der Kriegsgewinnsteuer belegt werden. ¹⁵⁾

- b) Die Entwicklung nach dem 1. Weltkrieg bis zum Ende des 2. Weltkrieges.

Zwischen den beiden Weltkriegen ist die Mehrgewinnsteuer kaum anzutreffen. Eine besondere Form der Mehrgewinnsteuer, die sogenannte "provisorische Steuer vom Übergewinn", schafft Rußland mit Gesetz vom 18. Juni 1926, die alle Gewinnsteigerungen trifft, "sofern sie das Ergebnis einer erhöhten Rentabilität bei gleichem Umsatz" sind. ^{15 a)} Am 18. Mai 1927 wird diese Steuer dahingehend geändert, daß nicht mehr die Gewinnsteigerungen belastet werden, sondern "jener 'Übergewinn', der vom Unternehmen im Vergleich mit dem 'Normalgewinn' für Unternehmen der betreffenden Art und Klasse im betreffenden Jahr wirklich erzielt worden ist", wobei der Normalgewinn aus dem steuerpflichtigen Umsatz ^{15 b)} "und der in Prozenten vom Umsatz ausgedrückten Rentabilität der einzelnen Handels- und Gewerbeunternehmen in den verschiedenen Wirtschaftszweigen abgeleitet" wird.

Fortsetzung von Fußnote 14

Stamp Josiah, Taxation during the War, London and New Haven 1922;
Licht Hans Heinrich, Die Besteuerung der Kriegsgewinne in den Vereinigten Staaten von Amerika, Jena 1926;
Kuber Hans, Probleme der Kriegsgewinnsteuer ..., a.a.O., S. 28 ff.

- 15) Vgl. Bräuer Karl, Die Besteuerung der Kriegsgewinne ..., a.a.O., S. 52 f;
Instituts Solvay, L'impôt sur les bénéfices de guerre, Bruxelles et Paris 1919.

- 15a) Vgl. Haensel Paul, Die Finanz- und Steuerverfassung der Union der sozialistischen Sowjet-Republiken, Jena 1928, S. 119 - 125, hier S. 119.

- 15b) Zur Umsatzsteuer, die die Bezeichnung "Ausgleichsteuer" trägt, vgl. Haensel, a.a.O., S. 33 ff.

Die USA führen die Mehrgewinnsteuer 1933 für kurze Zeit als "Excess Profits Tax" wieder ein und besteuern damit diejenigen Gewinnanteile, die einen bestimmten Prozentsatz des Grundkapitals übersteigen. ¹⁶⁾ Außer in den USA werden in dieser Zeit nur noch in Japan und Irland die Mehrgewinne steuerlich belastet. ¹⁷⁾

Ab 1939 bringt dann aber der 2. Weltkrieg die Mehrgewinnsteuer wieder in den verschiedensten Formen zur Entfaltung.

In Deutschland werden aufgrund des Gesetzes über die Finanzierung nationalpolitischer Aufgaben des Reichs vom 20. März 1939 (Neuer Finanzplan) neben dem Mehreinkommen der natürlichen Personen auch die Mehreinkommen (= Mehrgewinne) der juristischen Personen mit einer Mehreinkommensteuer belegt, die aber ein Jahr später schon wieder aufgehoben wird. In der Folge werden die Mehrgewinne der Unternehmungen der verschiedenen Branchen durch preispolitische Maßnahmen aufgrund des § 22 der Kriegswirtschaftsverordnung vom 4. September 1939 abgeschöpft. 1941 wird die Überwachung der Gewinnabführung aus den Händen des Reichskommissars für Preisbildung in die der Finanzverwaltung gelegt, und mit der "Verordnung über die Gewinnabführung im Kalenderjahr 1943" wird diese besondere Art der Gewinnbesteuerung auch de iure eine Steuer, und zwar eine reine Übergewinnsteuer. ¹⁸⁾

- 16) Vgl. Jecht Horst, Artikel "Übergewinnsteuer" in HdS, Bd. 10, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1959, S. 425 ff, hier S. 431.
- 17) Vgl. Buehler Alfred, The Taxation of Corporate Excess Profits in Peace and War Times, in "Law and Contemporary Problems", Vol. VII 1940, S. 291 - 300, hier S. 296.
- 18) Zur Mehrgewinnbesteuerung in Deutschland während des 2. Weltkrieges vgl. Albrecht G., Der "Neue Finanzplan", in "Finanz-Archiv", N.F., Bd. 7, 1939, S. 155 ff; Kriegswirtschaftsverordnung vom 4. September 1939 in "Reichsgesetzblatt", Jg. 1939, Teil I, S. 1612; Terhalle F., Der "Neue Finanzplan", in "Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik", Bd. 149, 1939, S. 694 ff; Zülow Kurt - Ganz Hermann - Henz Max, Die Mehreinkommensteuer, Berlin-Wien 1939; (Fortsetzung von Fußnote 18) auf der nächsten Seite)

England erhebt die "Excess Profits Tax" aufgrund des "Finance Act 1939" von allen Handels- und Gewerbetreibenden, und zwar ab 1940 in einer Höhe von 100 % des Mehrgewinns. 19)

Frankreich führt mit Gesetz vom 30. Januar 1941 den "prélèvement temporaire sur les excédents de bénéfices" ein und besteuert damit die Mehrgewinne aller gewerblichen Unterneh-

Fortsetzung von Fußnote 18

Issel H. - Riffel P., Kriegspreise und Gewinnabführung. Kommentar zu § 22 KWVO, München - Berlin 1941;
Schmolders G. - von Wartenburg, Graf Yorck, § 22. Die Preisbildung nach der Kriegswirtschaftsverordnung, Stuttgart - Berlin 1941;
Rausch K., Gewinnabführung und Preissenkung, Wiesbaden 1941;
Feldmann Friedrich Wilhelm, Der Übergewinn, Diss. Frankfurt/Main 1942;
Reinhardt F., Die Erfassung außergewöhnlicher Gewinnsteigerungen während des Krieges, in "Deutsche Steuerzeitung und wirtschaftlicher Beobachter", 31. Jg. 1942, S. 157 ff;
Reinberg Rudolf, Die Gewinnabführung in Deutschland als Kriegsgewinnsteuer, in "Weltwirtschaftliches Archiv", 60. Bd. 1944, S. 349 ff;
Meuschel, Die Gewinnabführung 1943, in "Deutsche Steuerzeitung und wirtschaftlicher Beobachter", 33. Jg. 1944, S. 237 ff;
Verordnung über die Gewinnabführung im Kalenderjahr 1943 in "Reichsgesetzblatt", Jg. 1944, Teil I, S. 120;
Höller Hans, Die Gewinnabführung 1943 als neuer Steuertyp, in "Weltwirtschaftliches Archiv", 61. Bd. 1945, S. 129 ff;
Neumark Fritz, Theorie und Praxis ..., a.a.O., S. 276 f;
Perret Roger, Überblick über Entstehung und Entwicklung der Kriegsgewinnsteuer und ihre volkswirtschaftliche Bedeutung, (Diss. Bern), Basel 1954, S. 46 ff;
Jecht Horst, a.a.O., S. 430.

- 19) Zur englischen "excess profits tax" des 2. Weltkrieges vgl.:
Bayley Victor H.M. - Taylor E. Miles, The Excess Profits Tax, 2. Aufl. London 1940;
Hicks Ursula K., The Taxation of Excess Profits in War Time, in "Manchester Statistical Society", Jg. 1940;
Hicks John Richard - Hicks Ursula K. - Rostas Lazzlo, The Taxation of war wealth, 2. Aufl. Oxford 1942;
Moult Frank Geoffrey, The Economic consequences of the excess profits tax, London 1943;
Mustoe H.E., The Excess Profits Tax and U.D.C., London 1943;
(Fortsetzung nächste Seite)

Lungen, ausgenommen Handwerker und die dem "forfait" unterliegenden Betriebe. 20)

Italien unterwirft mit Gesetz vom 1. Juli 1940 rückwirkend ab 1. Januar 1939 die Mehrgewinne von Handels- und Gewerbebetrieben einer Mehrgewinnsteuer, gleichgültig, ob diese Betriebe als Einzelunternehmen, Personengesellschaften oder Kapitalgesellschaften betrieben werden. 21)

Auch die neutralen Staaten Schweden und die Schweiz erheben - wie im 1. Weltkrieg - wieder eine Mehrgewinnsteuer. Schweden 22) zieht die Mehreinkommen der natürlichen Personen sowie die Mehrgewinne der juristischen Personen ab 1940 zu dieser Steuer heran, und auch die Schweiz 23) besteuert auf Grund des Gesetzes vom 12. Januar 1940 die Mehrgewinne der Personen- und Kapitalgesellschaften neben den Mehreinkommen der natürlichen Personen mit der Kriegsgewinnsteuer.

Fortsetzung von Fußnote 19

Neumark Fritz, Theorie und Praxis ..., a.a.O., S. 214 ff;
Huber Hans, a.a.O., S. 13 ff;
Perret Roger, a.a.O., S. 43 ff;
Jecht Horst, a.a.O., S. 431.

- 20) Zum französischen "prélèvement temporaire" des 2. Weltkrieges vgl.:
Chrétien Maxime, La limitation des bénéfices, in "Revue de Science et de Législation Financières", 38. Jg. 1940, S. 46 ff;
Baudry, Le prélèvement sur les excédents de bénéfices, Paris 1943;
Formery Louis, Les impôts en France, Tome I, Paris 1946, S. 216 ff;
Neumark Fritz, Theorie und Praxis ..., a.a.O., S. 324.
- 21) Zur italienischen Mehrgewinnsteuer des 2. Weltkrieges vgl.:
Stavo Serpio, Istituto agli effetti delle imposte sui sovra - profitti, in "Studi nelle scienze giuridiche e sociali", Jg. 1941;
Perret Roger, a.a.O., S. 48;
Jecht Horst, a.a.O., S. 431 f.
- 22) Vgl. Jecht Horst, a.a.O., S. 432.
- 23) Zur schweizerischen Kriegsgewinnsteuer vgl.:
Herold Hans, Die schweizerische Kriegsgewinnsteuer, Zürich 1940;
(Fortsetzung nächste Seite)

In den USA werden ab Oktober 1940 die Mehrgewinne der Gesellschaften (corporations) mit der "excess profits tax" belegt, die ab 1942 90 % des Mehrgewinns beträgt. 24)

Neben den USA haben auf dem amerikanischen Kontinent auch verschiedene südamerikanische Staaten eine Mehrgewinnsteuer eingeführt. Argentinien besteuert seit Ende 1943 mit dem Dekret Nr. 18 230/43 der damaligen "Provisorischen Exekutive" die Mehrgewinne mit der "Impuesto a los Beneficios Extraordinarios". Diese Steuer war als vorübergehende Sondersteuer gedacht und wurde unter der Einwirkung des zweiten Weltkrieges eingeführt, der den Ablauf der argentinischen Wirtschaft und die Verteilung des Sozialproduktes auf die verschiedenen Wirtschaftszeige änderte und nachteilige Folgen in wirtschaft-

Fortsetzung von Fußnote 23

Higy Camille, Kriegsgewinne, in "Schweizerische Wirtschaftsfragen", Festgabe für Fritz Mangold, Basel 1941; Kaufmann J., Die neue eidgenössische Kriegsgewinnsteuer, Zürich 1942; Herold Hans, Aktuelle Fragen des Kriegsgewinnsteuerrechts, Basel 1943; Barkowsky R., Betriebswirtschaftliche Überlegungen zur Kriegsgewinnsteuer, in "Industrielle Organisation", 13. Jg. 1944, S. 1 ff und 66 ff; Henggeler J. und E., Kommentar zur eidgenössischen Kriegsgewinnsteuer, Zürich 1942, Nachtrag hierzu Zürich 1944; Bosshardt O., Grundsätzliches über die Kriegsgewinnsteuer, in "Industrielle Organisation", 14. Jg. 1945, S. 111 ff; Hagenbach Paul, Die Praxis der Kriegsgewinnsteuer, in "Staat, Steuer und Wirtschaft, VSB", Zürich 1945, S. 69 ff und 78 f; Perret Roger, a.a.O., S. 51 ff; Jecht Horst, a.a.O., S. 432.

- 24) Zur amerikanischen "excess profits tax" vgl.: Buehler Alfred G., The Taxation of Corporate Excess Profits ..., a.a.O.; Hamner C., Die amerikanische Kriegsgewinnsteuer, in "Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung", 42. Jg. 1941; Montgomery R.H., Excess Profits and other Federal Taxes on Corporations, New York 1941; Snider Josef Lyons, Excess Profits Tax Relief. The Cyclical Provisions, Boston 1944; Neumark Fritz, Theorie und Praxis ..., a.a.O., S. 375 f; Huber Hans, a.a.O., S. 28 ff; Perret Roger, a.a.O., S. 49 ff; (Fortsetzung nächste Seite)

lich-sozialer Hinsicht hatte, da einige Branchen die "höheren Interessen" des Landes wirtschaftlich für sich ausnutzten. Durch Dekret Nr. 11 255/55 und 10 654/56 (vom 11.7.1956) wurde diese Sondersteuer verlängert, und zwar wurde ihre Laufzeit auf 23 Jahre festgesetzt, gerechnet vom 1. Januar 1943. 24 a)

Peru erläßt mit Gesetz Nr. 9703 vom 24. Dezember 1942 die "Impuesto a las sobre-utilidades" und belegt damit all die Gewinne mit einer 10 %igen Abgabe, die 10 % des eingesetzten Kapitals und der Reserven übersteigen. Diese Mehrgewinnsteuer bestand bis zum 31. Dezember 1958. Erst zu diesem Zeitpunkt wurde sie durch Gesetz Nr. 15051 zu Gunsten einer Erhöhung der normalen Gewinnsteuer aufgehoben. 25)

Wie in Argentinien und Peru wurde die Mehrgewinnsteuer während des 2. Weltkrieges noch in folgenden mittel- und südamerikanischen Staaten eingeführt und bis weit über das Kriegsende hinaus aufrechterhalten: 26)

in Mexiko als "impuesto sobreutilidades exedentes",
in Chile als "impuesto a los beneficios excesivos",
in Kuba als "impuesto del exceso de utilidades" und
in Uruguay als "impuesto a las ganancias elevadas".

Fortsetzung von Fußnote 24

Stone Goldie Frances, Construction Taxation: Summary of Results of Section 722 of the Excess Profits Tax Law of World War II, in "National Tax Journal", 9. Jg. 1956; Jeht Horst, a.a.O., S. 431.

24a) Vgl. Boletín de la Dirección General Impositiva, Vol. 5, Julio - Agosto 1956, Nos 31 - 32, Buenos Aires, S. 95 - 103, sowie Auskünfte der Wirtschaftsabteilung der Argentinischen Botschaft in Bonn, Koblenzer Str. 50, erteilt mit Schreiben vom 26. August 1960.

25) Vgl. Auskunft der Banco Continental, 509 Ipana, Lima - Peru, erteilt mit Schreiben vom 1. September 1960.

26) Über die Mehrgewinnbesteuerung seit dem 2. Weltkrieg in Mexiko, Chile, Kuba und Uruguay waren höhere Informationen nicht zu erhalten. Die jeweiligen Tabellen der Mehrgewinnsteuer sind den Einkommensteuer-Richtlinien 1958, Anlage 12 - zu Abschnitt 213 a) mitr. - entnommen.

c) Die Entwicklung nach dem 2. Weltkrieg.

Abgesehen von den im vorstehenden Abschnitt erwähnten Mehrgewinnsteuern in den mittel- und südamerikanischen Staaten wurde diese Steuerart mit Ende des 2. Weltkrieges in allen Staaten wieder abgeschafft. Es dauerte aber nur fünf Jahre, bis im anglo-sächsischen Raum in Zusammenhang mit der Korea-Krise wieder eine Mehrgewinnbesteuerung eingeführt wurde.

Die USA griffen schon 1950 auf die "Excess Profits Tax" zurück und besteuerten damit wie in den Jahren 1940 bis 1945 die Mehrgewinne der "Corporations", und zwar mit einem Steuersatz von 77 % der Mehrgewinne. 27)

Großbritannien führte die "Excess Profits Levy" durch den "Finance Act 1952" ein. Sie trifft wie in den USA die Mehrgewinne der Gesellschaften, hier jedoch nur mit einem Steuersatz von 30 % des Mehrgewinns, höchstens aber 15 % des Gesamtgewinns. 28)

Die jüngste bekannte Mehrgewinnsteuer ist der "prélèvement temporaire sur les suppléments de bénéfices" in Frankreich, der seine Ursache in dem gestiegenen Finanzbedarf auf Grund des Algerien - Krieges hat und auf das Gesetz Nr. 56 - 760 29) von 2. August 1956 zurückgeht, erl utert durch das Dekret Nr. 57 - 335 30) von 18. März 1957 und ergänzt durch das Gesetz Nr. 57 - 1263 31) von 13. Dezember 1957. Diese Mehrgewinnsteuer

27) Vgl. Marcuse Paul, Bericht aus Amerika, in "Steuer und Wirtschaft 1951, Spalte 215 ff, hier besonders Spalte 220 ff;
Lent George Eldt, Excess - Profits Taxation in the United States, in "The Journal of Political Economy, 59 Jg. 1951, S. 481 ff;
Jeht Horst, a.a.O., S. 431.

28) Vgl. Jeht Horst, a.a.O., S. 431.

29) Journal Officiel, Août 1956, S. 7979.

30) Journal Officiel, Mars 1957, S. 2965.

31) Journal Officiel, Décembre 1957, S. 11 346.

winnsteuer wird im Zusammenhang mit der Erörterung der die vorliegende Untersuchung interessierenden Probleme eine eingehende Darstellung erfahren.

II. Problemstellung und Abgrenzung.

- a) Überblick über die mit einer Mehrgewinnsteuer auftretenden betriebswirtschaftlichen Probleme.

Wie jede Steuer wirkt auch die Mehrgewinnsteuer neben finanzwirtschaftlichen, ^{31 a)} volkswirtschaftlichen ³²⁾ und steuerrechtlichen ³³⁾ Fragen eine Reihe betriebswirtschaftlicher

- 31 a) Die finanzwirtschaftliche Problematik der Mehrgewinnsteuer liegt in Krisenzeiten, hauptsächlich in Kriegzeiten, in denen sie fast ausschließlich zur Anwendung kommt, nicht so sehr in der Tatsache ihrer Einführung überhaupt - denn ihre ethische Berechtigung in diesen Zeiten ist unbestritten (vgl. Strutz Georg, Die Besteuerung der Kriegsgewinne, Stuttgart 1916, S. 1 ff sowie Perret, a.a.O., S. 23.) - als vielmehr in der Bestimmung des Steuergegenstandes, in der Auswahl des passiven Steuersubjektes, in der Festsetzung der Steuerbemessungsgrundlage und in der Tarifgestaltung. In normalen wirtschaftlichen Zeiten tritt hierzu noch das Problem, ob die Mehrgewinnsteuer überhaupt zu rechtfertigen ist oder ob die durch sie erzielbaren Staatseinnahmen nicht besser durch eine entsprechende Gestaltung einer anderen Steuer, in erster Linie der Einkommen- und Körperschaftsteuer, verwirklicht werden können.
- 32) Die volkswirtschaftliche und dabei hauptsächlich wirtschaftspolitische Problematik der Mehrgewinnsteuer mündet in die Frage, inwieweit diese Steuer über die Abschöpfung von Kaufkraft und Verwendung oder Neutralisierung dieser Kaufkraft durch den Fiskus den Güter- und Geldstrom einer Volkswirtschaft beeinflusst und inwieweit dieser Einfluß erwünscht ist bzw. welche Maßnahmen ergriffen werden müssen, um die bei Erfüllung des fiskalischen Zwecks der Mehrgewinnsteuer auftretenden unerwünschten volkswirtschaftlichen Auswirkungen zu verhindern oder diese doch wenigstens auf ein Mindestmaß zu beschränken.
- 33) Die steuerrechtliche Problematik der Mehrgewinnsteuer ist vor allem in der Gleichheit und Gerechtigkeit der Besteuerung zu suchen. Gerade die Form der zeitlich begrenzten Sondersteuer, als welche die Mehrgewinnsteuer überwiegend in Erscheinung tritt, eröffnet dem Steuer-
- (Fortsetzung nächste Seite)

Probleme auf, die wie bei anderen Steuerarten in erster Linie

1. in der Abgrenzung des passiven Steuersubjektes,
2. in der Fassung des Steuerobjektes und
3. seiner Konkretisierung in der Bemessungsgrundlage sowie
4. in der Untersuchung der Reaktionen des Betriebes auf die Besteuerung

liegen. 34)

Die Reaktionen bzw. Entscheidungen des Betriebes auf die Mehr-
gewinnbesteuerung finden im Planungsprozeß ihren Niederschlag
und betreffen in erster Linie die Planungsbereiche Standort-
wahl, Wahl der Unternehmensform, Finanzierung sowie Gewinn-
und Preispolitik.

Die Wahl des Standorts wird von der Mehrertragsteuer dann be-
einflußt, wenn der Unternehmer die Möglichkeit hat, den Stand-
ort über den nationalen Bereich hinaus zu bestimmen, was aber
fast nur bei Großbetrieben der Fall sein dürfte. 35)

Fortsetzung von Fußnote 33

pflichtigen die Möglichkeit, durch Manipulationen Gewinn-
teile in mehrertragsteuerfreie Perioden zu verschieben und
so vollständig oder wenigstens teilweise dieser Sonder-
steuer zu entgehen. Andererseits kann die Steuer nach dem
Wuchstaten des Gesetzes außerordentliche Gewinne treffen,
die nach Sinn und Zweck der Steuer niemals der Besteue-
rung unterworfen werden sollten. Hier müssen die steuer-
rechtlichen Überlegungen des Gesetzgebers einsetzen und
Mittel und Wege suchen, die die unerwünschte Belastung von
Gewinnen vermeiden und ein Ausweichen vor der erwünschten
Besteuerung von Gewinnen verhindern oder, allgemein ge-
sprochen, die die Gleichheit und Gerechtigkeit der Be-
steuerung garantieren.

34) Vgl. Aufermann Ewald, Grundzüge Betriebswirtschaftlicher
Steuerlehre, Wiesbaden 1959, S. 17.

35) Aufermann spricht in diesem Zusammenhang von steuerlicher
Standortelastizität (vgl. Aufermann, Grundzüge ..., a.a.O.,
S. 56 - 68) und weist darauf hin, daß für die Standortwahl
nicht allein die Steuern - also auch nicht eine einzige
Steuer wie die Mehrertragsteuer - ausschlaggebend sind,
sondern daß dabei der Einfluß sämtlicher Standortfaktoren
gegenseinander abgewogen werden muß.

Für die Wahl der Unternehmungsform hat die Mehrgewinnsteuer dann Bedeutung, wenn die Steuer nur für eine bestimmte Unternehmungsform, z. B. nur für Kapitalgesellschaften, eingeführt worden ist oder sie bei den verschiedenen Unternehmungsformen in unterschiedlicher Höhe anfällt. Doch ist auch hier wie bei der Standortwahl die Besteuerung überhaupt und nicht allein die Mehrgewinnsteuer die entscheidende Größe. ³⁶⁾

Wenn man den Komplex "Finanzierung" unterteilt in Kapitalbeschaffung, Kapitalverwendung und Probleme der Liquidität und die Auswirkungen der Mehrgewinnsteuer auf jeden einzelnen dieser Bereiche untersucht, so läßt sich feststellen, daß die Mehrgewinnsteuer jeden dieser drei Bereiche berührt.

Am offensichtlichsten ist dieser Einfluß auf die Liquidität, denn jeder Zahlungstermin, betreffe er Vorauszahlungen oder Abschlußzahlungen, verlangt von den Betrieben die Bereithaltung flüssiger Mittel. Sind die Mehrgewinnsteuerzahlungen ziemlich hoch oder fällt der Zahlungstermin dieser Steuer mit dem Zahlungstermin anderer Steuern zusammen, stehen dem Betrieb in der Regel diese Mittel aber nicht ständig zur Verfügung, so daß auch ihre Beschaffung zu einem betriebswirtschaftlichen Problem wird. Die Beschaffung disponibler Mittel langfristiger oder kurzfristiger Natur und ihr Einsatz im Betrieb fällt in die Bereiche der Kapitalbeschaffung und Kapitalverwendung, die mit der Mehrgewinnsteuer in erster Linie über den Aufwand für Zinsen und über die Abschreibungen in Zusammenhang stehen.

Ein wichtiger Einfluß der Mehrgewinnsteuer auf den unternehmerischen Entscheidungsprozeß dürfte in dem Planungsbe-

36) Vgl. Aufermann, Grundzüge ..., a.a.O., S. 85 ff; Schockerhoff Heinz, Betriebswirtschaftliche Steuerplanung, in "Betriebswirtschaftliche Planung in industriellen Unternehmungen", herausgegeben von Josef Ries und Gert v. Kortzfleisch, Berlin (1959), S. 130 - 149, hier S. 136 ff; Scherpf Peter, Artikel "Steuerpolitik, betriebswirtschaftliche", in "HWB", Bd. III, 3. Aufl. Stuttgart 1960, Spalte 5173 - 5185, hier besonders Spalte 5176 ff.

reich "Preispolitik" liegen. Als Gewinnsteuer schmälert die Mehrgewinnsteuer den Nettoertrag und wirkt damit verändernd auf das Gewinnmaximum. Der Unternehmer ist bestrebt, diese negativen Auswirkungen der Mehrgewinnsteuer durch preispolitische Maßnahmen zu eliminieren oder doch zumindest zu begrenzen. 37)

Den bedeutendsten Einfluß dürfte die Mehrgewinnsteuer wie alle anderen Gewinnsteuern auf die Gewinnpolitik und hierbei besonders auf die Aufwandsgestaltung der Unternehmungen haben.

Falls der Fiskus einen hohen Prozentsatz des Mehrgewinns oder den gesamten Mehrgewinn einer Unternehmung als Mehrgewinnsteuer entzieht, wird der Unternehmer den Ausweis eines solchen Mehrgewinns zu verhindern suchen. Als legale Maßnahme zur Erreichung dieses Zieles steht ihm die Möglichkeit offen, den Aufwand durch Werbekampagnen, Forschungsarbeiten und ähnliche Investitionen in den Firmennamen so zu steigern, daß einerseits ein Mehrgewinn in den mehrgewinnsteuerpflichtigen Perioden nicht entsteht und andererseits die Gewinne der folgenden mehrgewinnsteuerfreien Zeiträume durch diese Investitionen wachsen.

Neben der Einwirkung der Mehrgewinnsteuer auf die einzelnen Teilbereiche des Entscheidungsprozesses "Standortwahl, Wahl der Unternehmungsform, Finanzierung sowie Gewinn- und Preispolitik" stellt sich die Abgrenzung des passiven Steuersubjektes als weiteres betriebswirtschaftliches Problem. Hierbei geht es um die Frage, welches Rechtssubjekt für die Mehrgewinnsteuer als Steuerschuldner gilt, ob nämlich die Unternehmung, der einzelne Betrieb oder aber der Unternehmer zur Steuer herangezogen wird. 38)

37) Vgl. Buchner Robert, Steuerabwehr und unternehmerische Preispolitik, a.a.O., (vgl. Literaturverzeichnis).

38) Für die Mehrgewinnsteuer kommt - im Gegensatz zur Mehrein-Kommensteuer, die die natürlichen Personen betrifft - als passives Steuersubjekt entweder der einzelne Betrieb oder die gesamte Unternehmung in Frage. Probleme ergeben sich (Fortsetzung nächste Seite)

Die Fassung des Steuerobjektes und seine größenmäßige Festlegung in der Bemessungsgrundlage, d.h. also die Frage, welcher betriebliche Tatbestand besteuert wird und wie die Höhe dieses Tatbestandes ermittelt wird, steht seit jeher im Mittelpunkt der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre ³⁹⁾ und ist auch für die Frage der Mehrgewinnbesteuerung von größter Bedeutung.

- b) Gründe für die Beschränkung vorliegender Untersuchung auf verrechnungstechnische Probleme.

Allein mit dem Problem der Ermittlung eines steuerpflichtigen Mehrgewinns, allein also mit verrechnungstechnischen Problemen der Mehrgewinnsteuer soll sich die vorliegende Untersuchung befassen und dabei am Beispiel der französischen Mehrgewinnsteuer

Fortsetzung von Fußnote 38

bei der Bestimmung des passiven Steuersubjektes im Einzelfall nur, wenn entweder verschiedene Branchen oder Unternehmensformen unterschiedlich besteuert werden oder wenn, wie z. B. in Frankreich mit dem "prélèvement temporaire", aus erhebungstechnischen Gründen nur Betriebe bzw. Unternehmen getroffen werden, die einem ganz bestimmten Veranlagungsverfahren unterliegen bzw. von einem anderen Verfahren nicht betroffen werden. Der "prélèvement temporaire" besteuert so die Mehrgewinne aller Unternehmungen, die mit ihren Einkünften aus Gewerbebetrieb, den "bénéfices industriels et commerciaux", dem "impôt sur le revenu des personnes physiques" unterliegen, sofern sie nach dem "bénéfice réel" und nicht nach dem "bénéfice forfaitaire" besteuert werden. (Zur Frage der subjektiven Steuerpflicht beim "prélèvement temporaire" vgl. unten S. 63 ff.) Zur betriebswirtschaftlichen Problematik der Bestimmung des passiven Steuersubjekts allgemein vgl. Aufermann, Grundzüge ..., a.a.O., S. 27 ff.

- 39) Zur steuerlichen Verrechnungslehre vgl. Schweitzer Robert, Artikel "Steuer im Betrieb", in "HWB", 2. Bd. 2. Aufl., Stuttgart 1939, Spalte 1714 - 1754, hier besonders Spalte 1750 ff.; Aufermann Ewald, Die steuerliche Buchführung der Betriebe, Frankfurt/Main (1947); Aufermann Ewald, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Wiesbaden (1951), (dieses Werk befaßt sich fast ausschließlich mit Problemen der Verrechnungstechnik); Aufermann, Grundzüge ..., a.a.O., S. 137 ff.

von 1956/57, dem "prélèvement temporaire sur les suppléments de bénéfices", die Schwierigkeiten der Ermittlung eines periodengerechten betrieblichen Gewinns bzw. Mehrgewinns aufzeigen. Die Beschränkung der Untersuchung auf dieses Problem ist dadurch gerechtfertigt, daß einmal der seit Schmahlenbach von der Betriebswirtschaftslehre erhobenen Forderung nach der Ermittlung eines periodengerechten Gewinns in der Praxis nie so weitgehend entsprochen wurde und auch entsprochen werden mußte wie bei einer zeitlich begrenzten Gewinn- bzw. Mehrgewinnsteuer, und daß zum andern die im vorhergehenden Abschnitt erwähnten übrigen betriebswirtschaftlich-steuerlichen Probleme im Rahmen der Mehrgewinnbesteuerung nicht die Bedeutung haben wie bei anderen Steuerarten bzw. wie mit der Mehrgewinnsteuer gegebenen Fragen im Zusammenhang mit anderen Steuerarten schon beantwortet sind.

Bei der Standortwahl unterscheiden sich die Mehrgewinnsteuerlichen Probleme nicht von den mit anderen auf nationaler Ebene geregelten Gewinnsteuern bzw. direkten Steuern überhaupt auftretenden Problemen, und die Probleme im Finanzierungsbereich sind - abgesehen von graduellen Unterschieden - die gleichen wie bei jeder anderen Gewinnsteuer.

Auch hinsichtlich der Preispolitik bzw. der Auswirkungen der Mehrgewinnsteuer auf die Preisgestaltung sind andere als mit den Gewinnsteuern allgemein gegebenen Zusammenhänge nicht ersichtlich, was aber nichts anderes bedeutet, als daß die Mehrgewinnsteuer wie jede andere Gewinnsteuer Überwälzungen im Preis nicht mit sich bringt. 40)

40) Zur Frage der Überwälzbarkeit von Gewinnsteuer vgl.:
Wolinder Carsten, Steuerüberwälzung und Steuerwirkungen, in "Handbuch der Finanzwissenschaft", 2. Bd., 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 334 - 356, hier insbesondere S. 344 f und S. 349 ff;
Cournot Augustin, Untersuchungen über die mathematischen Grundlagen der Theorie des Reichtums, übersetzt von Walffenschmidt, Jena 1924, S. 57 ff;
Hauser Karl, Die Überwälzbarkeit der Einkommen- und Körperschaftssteuer bei Gewinnmaximierung, in "Finanzarchiv", N.F. Bd. 20 (1959/60), S. 422 - 435.

Bedeulich die Wahl der Unternehmungsform kann, wie oben bereits erwähnt, dann von der Mehrgewinnsteuer beeinflusst werden, wenn die verschiedenen Unternehmungsformen unterschiedlich zu dieser Steuer herangezogen werden. Da in der Praxis aber andere Faktoren, z. B. Kapitalbeschaffung, Haftung u. a., stärker die Wahl der Unternehmungsform bestimmen dürften als die Mehrgewinnsteuer, kann von einer Behandlung dieses Problemkomplexes abgesehen werden, zumal auch diese Probleme für andere Gewinnsteuern schon ausführlich dargestellt worden sind. ⁴¹⁾

Außer den obengenannten Gründen spricht die Wahl des "prélèvement temporaire" als Erfahrungsobjekt gegen die Behandlung unternehmerischer Steuerpolitik im Zusammenhang mit der Mehrgewinnbesteuerung. Denn diese französische Mehrgewinnsteuer wurde rückwirkend eingeführt, so daß eine andere Reaktion der Unternehmen auf diese Steuer als solche verrechnungstechnischer Art beim Jahresabschluß gar nicht ausgelöst werden konnten.

Die verrechnungstechnische Problematik der französischen Mehrgewinnsteuer entsteht - wie oben schon angedeutet wurde - aus der zeitlichen Begrenzung dieser Steuer und ihrer Absicht, nur den betrieblichen Gewinn bzw. Mehrgewinn zu treffen. Während diese Absicht die Ausschaltung aller nicht betrieblichen Gewinnanteile verlangt, bedingt die zeitliche Begrenzung der Steuer die Eliminierung aller Gewinnanteile, deren Entstehung außerhalb der besteuerten Periode liegt.

Aufgabe vorliegender Untersuchung ist es, festzustellen, wie der französische Gesetzgeber das Problem der Ermittlung eines periodengerechten betrieblichen Mehrgewinns gelöst hat und inwieweit diese Lösung betriebswirtschaftlichen Forderungen entspricht bzw. davon abweicht.

41) Vgl. Fußnote 38)!

III. Gang der Untersuchung.

Um der Aufgabenstellung vorliegender Untersuchung gerecht werden zu können und um der Lösung der verrechnungstechnischen Probleme des "prélèvement temporaire" eine breitere Grundlage zu geben, sollen im ersten Abschnitt der Mehrgewinn und die Mehrgewinnsteuer allgemein und speziell auch das Wesen des "prélèvement temporaire" dargestellt werden. Im zweiten Abschnitt wird der Lösungsversuch des "prélèvement temporaire" zur Ermittlung eines periodengerechten betrieblichen Mehrgewinns behandelt, wobei zunächst die Ermittlung des Veranlagungsgewinns, danach die Ermittlung des Abzugsgewinns und zum Schluß als Differenz zwischen Veranlagungs- und Abzugsgewinn der Mehrgewinn betrachtet wird. Bei der Behandlung des Veranlagungsgewinns wird von der Ermittlung der Ausgangsgröße dieses Gewinns, dem "bénéfice fiscal", ausgegangen, und anschließend werden die zum periodengerechten betrieblichen Gewinn führenden Korrekturen dargestellt.

In der gleichen Art wird auch bei der Behandlung des Vergleichs- bzw. Abzugsgewinns vorgegangen, soweit dieser nach der Realmethode, also nach dem Vorjahresgewinn, ermittelt wird. Bei der Darstellung des nach der Schätzmethode, d.h. als angemessene Rendite ermittelten Abzugsgewinns steht das bilanzmäßig ausgewiesene Eigenkapital am Anfang, es folgen die an dieser Größe notwendigen Korrekturen und die Festlegung des Unternehmerlohns. Eine Gegenüberstellung der beiden möglichen Abzugsgewinne beschließt die Darstellung des Abzugsgewinns.

Der dritte Abschnitt vorliegender Untersuchung enthält eine kritische Würdigung des mit dem "prélèvement temporaire" unternommenen Versuchs zur Ermittlung eines periodengerechten betrieblichen Mehrgewinns. Dabei werden sowohl die mit diesem Versuch ausgeschöpften Möglichkeiten als auch die mit diesem Versuch nicht beanspruchten Möglichkeiten dargestellt.

Den Abschluß der Untersuchung bildet eine kurze zusammenfassende Darstellung der mit dem "prélèvement temporaire" aufgeworfenen verrechnungstechnischen Probleme sowie eine Zusammenfassung der kritischen Würdigung dieser Mehrgewinnsteuer.

B. Grundlagen.

I. Der Mehrgewinn.

a) Begriff und Wesen des Mehrgewinns.

Unter der Bezeichnung "Mehr Gewinn" ⁴²⁾ versteht man allgemein den Teil eines Gewinns - hier Veranlagungsgewinn genannt - , der eine nach bestimmten Gesichtspunkten festgelegte Vergleichsgrundlage, den Abzugsgewinn, übersteigt.

In rechnerischer Ausdrucksweise läßt sich dieser Tatbestand und damit der Mehr Gewinnbegriff wie folgt beschreiben:

Mehr Gewinn (MG) = Veranlagungsgewinn (VG) - Abzugsgewinn (AG), wobei die Bedingung $VG > AG$ gelten muß, da andernfalls, d.h. bei $VG \leq AG$, der Mehr Gewinn gleich Null oder negativ wird, also gar nicht oder als negativer Mehr Gewinn bzw. als Mindergewinn in Erscheinung tritt.

Aus der Tatsache, daß der Mehr Gewinn sich als Differenz zwischen einem höheren Veranlagungsgewinn und einem niedrigeren Abzugsgewinn darstellt, folgt, daß mit der Veränderung eines dieser beiden Gewinne sich auch der Mehr Gewinn verändert, und zwar positiv mit einer Erhöhung des Veranlagungsgewinns bzw. einer Verminderung des Abzugsgewinns und negativ mit einer Erhöhung des Abzugsgewinns bzw. einer Verminderung des Veranlagungsgewinns.

42) Gleichbedeutend mit dem Ausdruck "Mehr Gewinn" soll entsprechend dem überwiegenden Vorgehen in der Literatur in vorliegender Untersuchung die Wortzusammensetzung "Übergewinn" gebraucht werden, obwohl in der Literatur z. T. unter Übergewinn nur eine bestimmte Art des Mehr Gewinns verstanden wird, nämlich der Mehr Gewinn, der dadurch entsteht, daß der Veranlagungsgewinn über einem bestimmten Abzugsgewinn - in diesem Zusammenhang auch Mindestgewinn genannt - liegt.

(Vgl. Rachtl Z. Mehr Gewinn - oder Übergewinnsteuer?, in "Politische Rundschau", 21. Jg. 1942, S. 348 - 3531)

b) Arten des Mehrgewinns.

Der Mehrgewinn ist zwar eindeutig als Differenz zwischen einem höheren Veranlagungsgewinn und einem niedrigeren Abzugsgewinn definiert, was aber nicht ausschließt, daß er in verschiedenen Formen in Erscheinung treten kann.

Da nämlich der Mehrgewinn unlöslich mit dem Gewinnbegriff verbunden ist, insbesondere seine Komponente "Veranlagungsgewinn" und z. T. auch die Komponente "Abzugsgewinn" mit dem Gewinnbegriff identisch sind, und der Gewinn ganz unterschiedliche Erscheinungsformen aufweist, muß folglich auch der Mehrgewinn in mehr als einer Form anzutreffen sein. Zur Verdeutlichung dieses Sachverhaltes wird es als zweckmäßig erachtet, die verschiedenen Formen des Gewinns kurz zu rekapitulieren⁴³⁾ und damit die verschiedenen Formen des Mehrgewinns, wie sie vom Veranlagungsgewinn und z. T. auch vom Abzugsgewinn geprägt werden, aufzuzeigen.

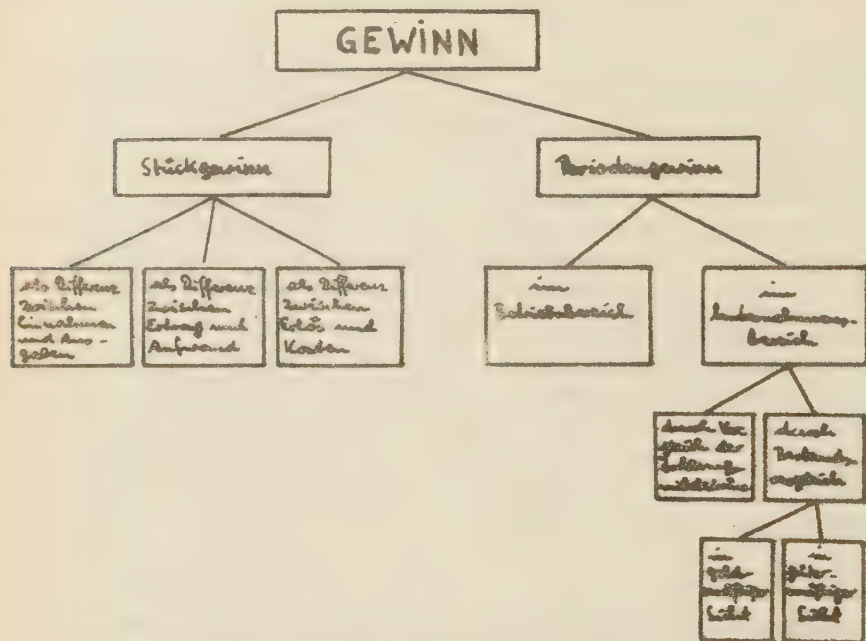
Gewinn ist immer ein Überschuß, aber ein Überschuß von sehr verschiedenen Inhalt. Er kann einmal das Mehr zwischen Einnahmen und Ausgaben

1. eines Umsatzaktes,
2. einer Periode oder
3. der Gesamtlebensdauer einer Unternehmung

sein, er kann aber auch zum andern als der Überschuß zwischen Ertrag und Aufwand oder zwischen Erlös und Kosten, bezogen auf das Stück oder eine Periode, angesehen werden. Außerdem kann "Gewinn" den Eigenkapitalzuwachs während einer Rechnungsperiode oder der Gesamtlebensdauer einer Unternehmung unter Berücksichtigung der Kapitaleinlagen und -entnahmen während dieser Zeit bezeichnen, wobei hier der Gewinn je nach Bilanzfassung einen verschiedenen Inhalt annimmt.

43) Vgl. Castan Edgar, Artikel "Gewinn" in "HWD",
2. Bd., 3. Aufl., Stuttgart 1958, Spalte 2321 - 2332.

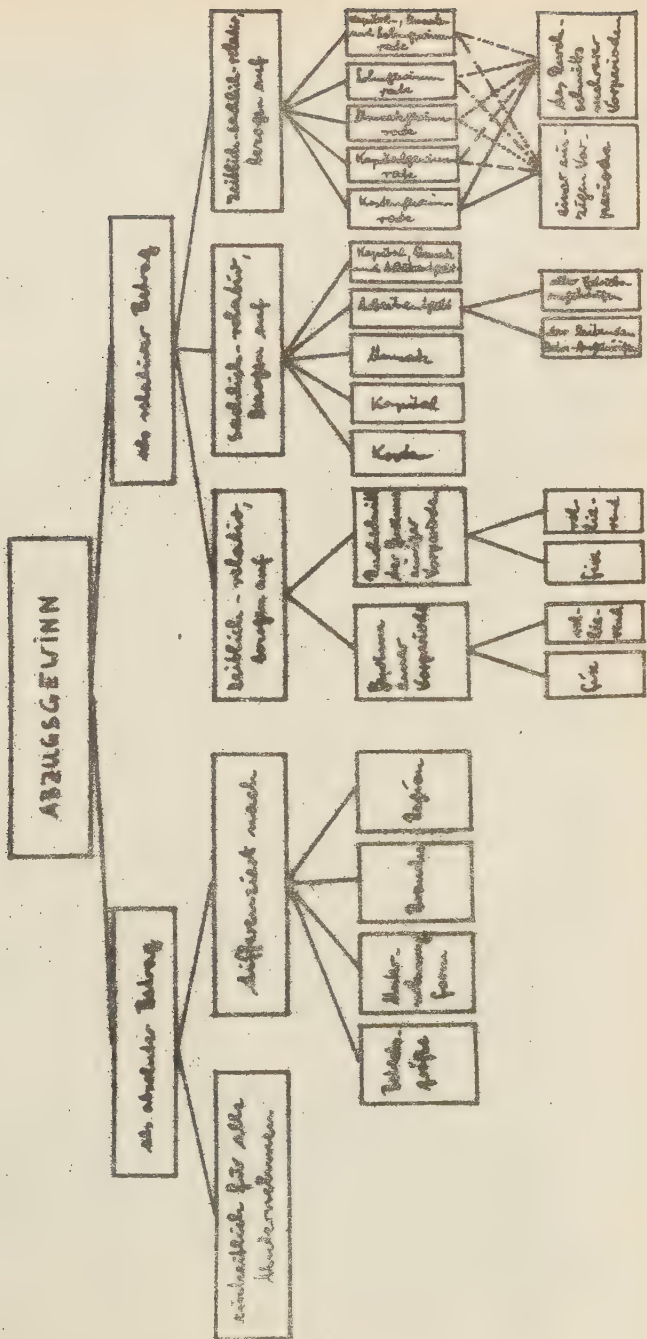
Diese verschiedenen Formen des Gewinns lassen sich wie folgt systematisieren:



Vorstehende Systematisierung des Gewinns gilt uneingeschränkt und allein für den Veranlagungsgewinn, für den Abzugsgewinn allerdings sind darüber hinaus noch Formen denkbar, die die Ermittlung eines Mehrgewinns auch ohne Rückgriff auf die Gewinne früherer Perioden ermöglichen.

Diese möglichen Arten des Abzugsgewinns soll nachfolgende systematische Übersicht ⁴⁴⁾ aufzeigen, die durch eine Gegenüberstellung mit den in den Mehrgewinnsteuergesetzen verankerten Abzugsgewinnen als Grundlage für eine Kritik dieser Abzugsgewinne dienen kann.

44) Die Systematisierung ist nicht Selbstzweck, sondern Mittel wissenschaftlicher Erkenntnis. (Vgl. Gerloff Wilhelm, Steuerwirtschaftslehre, in "Handbuch der Finanzwissenschaft", 2. Bd., 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 239 - 325, hier besonders S. 305.)



Stellt man den verschiedenen Arten des Veranlagungsgewinns die verschiedenen Abzugsgewinnarten gegenüber, kommt man zu einer Reihe von Mehrgewinnarten, von denen jede einzelne einen von den anderen Arten verschiedenen Inhalt, also verschiedenen Wert hat. 45)

c) Ursachen des Mehrgewinns.

1. Vorbemerkung.

Neben Begriff, Wesen und Arten des Mehrgewinns sind es vor allem seine Ursachen, die für das Problem der Mehrgewinnbesteuerung von Interesse sind. Denn einmal können die Ursachen der Mehrgewinnentstehung auf Seiten des Fiskus die ethische Begründung für die Besteuerung des Mehrgewinns abgeben, und zum anderen wird der Steuerpflichtige bei seinen Reaktionen gegenüber dieser Steuer bewußt oder unbewußt von der Überlegung beeinflußt, inwieweit die Besteuerung des auf bestimmten Ursachen beruhenden Mehrgewinns gerecht oder ungerecht ist oder auch inwieweit die Ursachen des bei ihm besteuerten Mehrgewinns mit dem in der fiskalischen Begründung der Steuer genannten Ursachen übereinstimmen.

Die Ursachen des Mehrgewinns sind zunächst in zwei Gruppen zu trennen, nämlich in solche, die im Betrieb selbst und solche, die in der Umwelt des Betriebes, im Markt also, begründet liegen.

Während die Ursachen der zweiten Gruppe - sie seien im folgenden als exogene Ursachen bezeichnet - *ceteris paribus* immer zum Ausweis eines Mehrgewinns führen, gleichgültig, welche

- 45) Stellt man jeder einzelnen Gewinn- bzw. Veranlagungsgewinnart jede einzelne Abzugsgewinnart gegenüber, so führt dies nicht in jedem Fall zu einem sinnvollen, d.h. einer Besteuerung zugrunde legbarem Mehrgewinn. Zum Beispiel kann man einen besteuerebaren Mehrgewinn nicht aus der Gegenüberstellung eines im Unternehmungsbereich durch einen goldmäßigen Bestandsvergleich ermittelten Periodengewinns mit einem für alle Unternehmen einheitlich fixierten absoluten Abzugsgewinn errechnen.

Mehrgewinnart der Berechnung zu Grunde gelegt wird, läßt sich bei der ersten Gruppe, den endogenen Ursachen, unbedingt nur für den Fall der zeitlich-relativen Abzugsgewinne ein Mehrgewinn ermitteln, während im Falle der sachlich-relativen oder zeitlich-sachlich-relativen Abzugsgewinne ein Mehrgewinn nur dann ausgewiesen wird, wenn entweder die endogene Ursache inhaltlich von der Bezugsgröße des Abzugsgewinns verschieden ist, also z. B. im Falle einer Kapitalerhöhung nicht das Kapital als Bezugsgröße für den Abzugsgewinn in Frage kommt, oder aber wenn diese endogene Ursache den Gewinn über den durch die Bezugsgröße festgelegten Betrag hinaus anwachsen läßt, also z. B. eine Kapitalerhöhung die Rentabilität durch eine Erhöhung der Grenzrentabilität über den festgesetzten Satz bei sachlich-relativem Abzugsgewinn bzw. über den im Vorjahr oder im Durchschnitt der Vorjahre erwirtschafteten Satz bei zeitlich-sachlich-relativem Abzugsgewinn hinaus anwachsen läßt.

2. Endogene Ursachen des Mehrgewinns.

Zu der Gruppe der endogenen Ursachen gehört in erster Linie der erhöhte Faktoreinsatz, der ceteris paribus bei Vorliegen eines positiven Grenzertrages ^{45a)} immer zu einem höheren Gesamtgewinn führen muß. Im einzelnen zählt zu dieser Ursache der erhöhte Einsatz von menschlicher Arbeit - sowohl in quantitativer als auch qualitativer Hinsicht -, der erhöhte Einsatz von Betriebsmitteln bzw. Kapital und/oder der erhöhte Einsatz von Werkstoffen, also der erhöhte Einsatz all der Produktionsfaktoren, die Gutenberg ⁴⁶⁾ unter der Bezeichnung "Elementarfaktoren" zusammenfaßt. Ein Mehrgewinn kann hierbei bei Vor-

45a) Vgl. Gutenberg Erich, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Bd., 3. Aufl., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1960, S. 198 ff. sowie Wöhe Günther, Einführung in die Allgemeine Betriebswirtschaftslehre, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt/Main, 1962, S. 169 ff.

46) Vgl. Gutenberg Erich, Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Bd., 3. Aufl., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1960, S. 3 ff und S. 11 ff.

liegen eines positiven Grenzertrages ceteris paribus sowohl durch die Erhöhung nur eines der drei genannten Faktoren als auch durch eine Erhöhung aller drei Faktoren in gleichen Verhältnis entstehen.

Mit der Erhöhung der Faktoreneinsatzmenge ist bei sonst gleichen Gegebenheiten immer eine Erhöhung der absoluten Kosten verbunden, die Stückkosten bleiben - einen linearen Kostenverlauf vorausgesetzt - gleich, und der Mehrgewinn ist bei gleichem Stückgewinn lediglich auf eine höhere Umsatzmenge zurückzuführen.

Nicht bei gleichem Stückgewinn, sondern auf Grund eines höheren Stückgewinns bei gleicher oder höherer Umsatzmenge - gleiche oder höhere Absatzpreise vorausgesetzt - wird der Mehrgewinn erzielt, der auf die zweite endogene Mehrgewinnursache zurückgeht, nämlich auf die Rationalisierung. Denn "Rationalisierung" ⁴⁷⁾ bedeutet entweder gleiche Ausbringungsmenge bei geringeren Kosteneinsatz oder aber größere Ausbringungsmenge bei gleichem Kosteneinsatz. Da die Rationalisierung Ausfluß organisatorischer Maßnahmen ist ⁴⁸⁾, die Organisation aber nach Gutenberg ⁴⁹⁾ einen Teil des dispositiven Faktors ausmacht, mag der Rationalisierungsmehrgewinn auch als Ergebnis einer Verbesserung des dispositiven Faktors angesehen werden. Eine solche Verbesserung des dispositiven Faktors und darauf beruhende Rationalisierungsmaßnahmen können sich auf zwei Arten auswirken:

Einmal kann die Rationalisierungsmaßnahme sich auf den Bereich der Leistungserstellung, den technischen Bereich, beschränken, also nur eine andere Kombination der Elementarfaktoren zum Gegenstand haben. Zum anderen besteht aber auch die Möglich-

47) Vgl. Kunze Hans Hermann, Artikel "Rationalisierung" in "HMB", 3. Bd., 3. Aufl., Stuttgart 1960, Spalte 4530 - 4536, hier besonders Spalte 4530.

48) Vgl. Fußnote 47)!

49) Vgl. Gutenberg, Grundlagen ..., 5. Aufl., a.a.O., S. 102 ff.

keit, daß die Rationalisierungsmaßnahme als Ausfluß der Verbesserung des dispositiven Faktors über den Bereich der Leistungserstellung hinausgeht und die gesamte betriebliche Betätigung, soweit sie sich im innerbetrieblichen Bereich abspielt, umfaßt, d.h. also, die Rationalisierung sich in einer neuen und besseren Koordinierung der Bereiche Beschaffung, Lagerung, Leistungserstellung (Produktion), Leistungsverwertung (Absatz) und Finanzierung niederschlägt.

Ebenfalls als Rationalisierungsmehrgewinn, als Ergebnis der Verbesserung des dispositiven Faktors und deshalb als endogen verursacht sind die Mehrgewinne anzusehen, die auf Grund der günstigeren Ausgestaltung der Beziehungen der Betriebsbereiche Beschaffung, Absatz und Finanzierung zur Außenwelt, zum Markt also, entstehen. Von einem Rationalisierungserfolg kann sowohl bei einer Verbesserung der Beziehungen der Bereiche "Beschaffung" und "Finanzierung" zum Markt als auch bei einer Verbesserung des Absatzbereiches in seinem Verhältnis zum Markt gesprochen werden. Dann günstigere Beschaffungs- und Finanzierungsverhältnisse werden sich über eine Verringerung der Beschaffungs- oder Finanzierungskosten, sei es als Verringerung der Einzelkosten oder als Verminderung der Gemeinkosten, immer als eine Verringerung der Stückkosten und damit ceteris paribus als eine Erhöhung des Stückgewinns niederschlagen, also sich als Rationalisierungserfolge ausweisen. Günstigere Absatzverhältnisse, soweit sie endogen verursacht sind - nur diese stehen hier zur Diskussion - , sind insoweit als Rationalisierungserfolge anzusprechen, als sie über die Verminderung der Absatzkosten zu einer Verringerung der Selbstkosten und damit zu einer Erhöhung des Stückgewinns führen.

Auch dann, wenn die Verbesserung der Absatzverhältnisse nicht in einer Verringerung der Absatzkosten, sondern in einer Erhöhung des Stückgewinns oder bei gleichem Stückgewinn über einen erhöhten Absatz in einer Erhöhung des Gesamtgewinns Ausdruck findet, kann von einer Rationalisierung und deshalb auch von einem Rationalisierungsmehrgewinn gesprochen werden. Die Ursache des Mehrgewinns ist auch hier endogener Natur,

denn sie liegt allein in einer Verbesserung des dispositiven Faktors begründet, der sich in einer Verbesserung des absatzwirtschaftlichen Instrumentariums ⁵⁰⁾ niederschlägt, also entweder eine bessere Produktgestaltung, eine differenziertere Preispolitik, günstigere Absatztechniken und/oder eine wirksamere Werbung zum Inhalt hat.

Gleichgültig auf welche dieser endogenen Ursachen sich ein Mehrgewinn zurückführen läßt, gleichgültig also, ob er auf einen größeren oder besseren Einsatz von Elementarfaktoren zurückgeht oder ob er auf einer Verbesserung des dispositiven Faktors beruht, die entweder mit Rationalisierungsmaßnahmen im Leistungserstellungs- und/oder gesamten Betriebsbereich oder mit einer Verbesserung des absatzwirtschaftlichen Instrumentariums herbeigeführt wird, immer ist der daraus resultierende Mehrgewinn ein echter Leistungsgewinn und allein den unternehmerischen Dispositionen und Handlungen zu verdanken.

3. Exogene Ursachen des Mehrgewinns.

a₁) Bei Geldwertstabilität.

Anderer Natur als diese endogen verursachten Mehrgewinne sind die Mehrgewinne, die durch exogene Ursachen entstehen. Sie beruhen nicht auf unternehmerischer Initiative und Planung, sondern einzig und allein darauf, daß die Marktverhältnisse aus irgendwelchen, nicht von dem betreffenden Unternehmer zu vertretenden Gründen sich ändern.

Ein solcher Grund kann einmal damit gegeben sein, daß bei Vorliegen einer oligopolistischen Marktstellung durch das Ausscheiden eines Mitgliedes aus dem Oligopol ohne Übernahme dessen "Quote" durch einen Konkurrenten der Marktanteil der betreffenden Unternehmung und mit dem dadurch bedingten höheren Absatz - einen Stückgewinn vorausgesetzt - auch der Gewinn der Unternehmung wächst. Diese Ursache des Mehrgewinns ist nur

50) Vgl. Gutenberg, Grundlagen ..., 5. Aufl., a.a.O., S. 109.

im Oligopol denkbar, da sie beim Monopol ex definitione ausgeschlossen ist und sich beim Polypol bzw. bei atomistischer Konkurrenz nicht auswirken kann.

Diese Ursache eines Mehrgewinns - nämlich eine Änderung des Marktanteils - dürfte in der Praxis alle andern Ursachen an Bedeutung übertreffen. Praktisch große Bedeutung für die Entstehung eines Mehrgewinns kann aber auch eine Änderung der Nachfrage haben, mag sie in Form einer Änderung der Bedarfsstruktur, d.h. der psychischen Einstellung der Konsumenten gegenüber den Gütern, ⁵¹⁾ also in einer positiveren Einstellung gegenüber dem Produkt des betreffenden Unternehmens auftreten, oder mag sie auf die Realisation latenter Nachfrage nach den Gütern dieses Unternehmens zurückzuführen sein. In beiden Fällen wird das Unternehmen auf Grund gestiegener Nachfrage seinen Absatz vergrößern und - einen positiven Grenzertrag vorausgesetzt - ceteris paribus damit auch seinen Gewinn steigern.

Diese Steigerung des Veranlagungsgewinns und damit das Entstehen eines Mehrgewinns auf Grund von Änderungen der Nachfragestruktur vollzieht sich nicht nur bei gleichbleibender wirtschaftlicher Lage oder bei langsamen wirtschaftlichen Wachstum, sondern öfter und intensiver bei einem konjunkturellen Aufschwung. Gleichgültig, welchen Impulsen und Faktoren man die Konjunktur zuschreibt ⁵²⁾, dem einzelnen Unternehmen tritt sie immer als gesamtwirtschaftliches Phänomen gegenüber, d.h. sie ist für ihn ein Datum, das zu ändern nicht in seiner Macht liegt: Damit soll nicht gesagt sein, daß ein konjunkturell bedingter Mehrgewinn - wie übrigens auch ein durch Änderung der Angebots- oder Nachfragestruktur bedingter Mehrgewinn - ohne Zutun des Unternehmens entsteht, der Gewinn

51) Vgl. Schneider Erich, Einführung in die Wirtschaftstheorie, 2. Band, 3. Aufl., Tübingen 1955, S. 8;

52) Vgl. Jöhr Walter Adolf, Artikel "Konjunktur" in "Handwörterbuch der Sozialwissenschaften", 6. Band, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1959, S. 97 - 114, hier besonders S. 107 ff.

also sozusagen dem Unternehmen in den Schoß fällt. Zwar geht der Impuls für die Erwirtschaftung der Mehrgewinne nicht wie bei den endogen verursachten Mehrgewinnen von dem Unternehmen aus, aber dadurch, daß der Unternehmer die geänderten Marktverhältnisse erkennt und entsprechend disponiert, d.h. Produktion und Absatz nach Art und Umfang und Preis der Güter entsprechend den geänderten Marktverhältnissen plant und durchführt, ist der dadurch erwirtschaftete Mehrgewinn dem unternehmerischen Können zuzuschreiben und als echter Leistungsgewinn zu betrachten, den man im Gegensatz zu den endogen verursachten Mehrgewinnen, die als unternehmerische "Aktionsmehrgewinne" bezeichnet werden können, als unternehmerische "Reaktions- bzw. Anpassungsmehrgewinne" klassifizieren darf.

Zu diesen "Reaktionsmehrgewinnen" sind z. T. auch die durch Kriegs- und Rüstungskonjunktur bedingten Mehrgewinne ⁵³⁾ zu rechnen, und zwar insoweit, als sie nicht in einer "kriegsverpflichteten" Wirtschaft ⁵⁴⁾, in der Art und Umfang der Produktion und die Preise der Güter von staatlichen Stellen vorgegeben werden, sondern von freien Unternehmen, in denen sich die Produktion nach den Dispositionen des Unternehmers vollzieht, erwirtschaftet werden. Liegt die Kriegsproduktion nämlich in Händen freier Unternehmer, die sich in erster Linie oder ausschließlich in ihren unternehmerischen Ent-

53) Die auf den mit der Kriegs- und Rüstungskonjunktur verbundenen Preis- und Geldwertschwankungen beruhenden Mehrgewinne sind hierin nicht enthalten. Es wird also hier mit der ceteris-paribus-Klausel gearbeitet.

54) Zum Begriff der kriegsverpflichteten Wirtschaft vgl. Schmolders Günther, von Wartburg Graf Yorck, § 22. Die Preisbildung nach der Kriegswirtschaftsverordnung, Stuttgart und Berlin 1941, S. 21 und 50 ff.
Zum Begriff der Kriegswirtschaft und zum Unterschied zwischen Kriegs- und Friedenswirtschaft vgl. Gebauer Werner, Artikel "Kriegswirtschaft" in "Handwörterbuch der Sozialwissenschaften", 6. Band, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1959, S. 391 - 405, hier besonders S. 393 und 396 ff.

scheidungen nach den Regeln des freien Spiels der wirtschaftlichen Kräfte richten müssen, ist die Entstehung von kriegs- und rüstungskonjunkturellen Mehrgewinnen nicht anders als der bei jeder anderen Konjunkturursache entstehende Mehrgewinn zu erklären. Wird die Kriegs- und Rüstungsproduktion dagegen in einer reinen Kriegswirtschaft vollzogen, in der "der Endzweck allen Wirtschaftens in der Deckung des militärischen Bedarfs" 55) liegt und in der Produktionsplanung und Güterpreise staatlich festgesetzt bzw. kontrolliert werden, bleibt den unternehmerischen Funktionen nur noch ein ganz enger Spielraum, der sich auf die Produktion i.e.S. beschränkt. Bei diesem System von der einzelnen Unternehmung ausgewiesene Mehrgewinne sind ceteris paribus weder Aktions- noch Reaktionsmehrgewinne, sondern sie sind allein mit staatlichen Maßnahmen bzw. staatlichem Wollen oder Dulden zu erklären und deshalb am besten als "Dotationsmehrgewinne" zu bezeichnen.

b₁) Bei schwankendem Geldwert.

Während die bisherigen Ausführungen über die exogenen Ursachen des Mehrgewinns von der Prämisse der Preis- und Geldwertstabilität ausgegangen sind, soll in folgenden die Preissteigerung bzw. Geldwertverschlechterung selbst als Ursache des Mehrgewinns untersucht werden.

Kann dann, wenn die Preissteigerung eine gesamtwirtschaftliche Erscheinung ist, d.h. wenn das Preisniveau steigt, von einer Identität von Preissteigerung und Geldwertverschlechterung gesprochen und können die beiden Tatbestände deshalb unter dem Begriff der "Inflation" 56) zusammengefaßt und zusammen abgehandelt werden, ist die partielle Preissteigerung hierunter nicht zu erfassen, weshalb dieser Sachverhalt besondere Beachtung verdient. Partielle Preissteigerung bedeutet, daß der

55) Vgl. Gebauer, a.a.O., Seite 393.

56) "Inflation" soll hier also im Sinne von "absoluter" oder "Preisinflation" verstanden werden. Keine besondere Beachtung finden die "relative" oder "Gewinninflation" (als Mehrgewinnursache ist sie mit den oben dargestellten (Fortsetzung nächste Seite)

Preis bzw. die Preise eines einzelnen Gutes oder einiger Güter bzw. die Preise in einer bestimmten Branche sich erhöhen. Unter diesen Umständen wird eine Unternehmung einen Mehrgewinn ceteris paribus nur dann ausweisen, wenn die Preissteigerungen allein auf den Absatzmarkt beschränkt bleiben oder wenn bei gleichzeitigen Preisanstieg auf den Beschaffungsmarkt dieser mit der Gesamtsumme des Kostenzuwachses hinter dem Gesamtbetrag der Absatzpreiserhöhungen zurückbleibt. 57) Das bedeutet, daß trotz eines prozentual stärkeren Anstiegs der Beschaffungspreise als des der Absatzpreise Mehrgewinne

Fortsetzung von Fußnote 56)

endogenen Ursachen identisch) und die zurückgestaute Inflation (als Mehrgewinnursache weist sie keine Unterschiede zur Preisinflation auf) sowie die Reflation (sie führt aus wirtschaftlich unnormalen, nämlich deflationischen Zeiten zu normaler wirtschaftlicher Lage zurück; die durch sie entstehenden Mehrgewinne sind steuerlich irrelevant). (Zu dem Begriff der Inflation und ihren Arten vgl. Giersch Herbert, Artikel "Inflation" in "Handwörterbuch der Sozialwissenschaften", 9. Band, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1956, S. 281 - 293.)

- 57) Bei einem Vergleich relativen Preisanstiegs auf Beschaffungs- und Absatzmarkt läßt sich feststellen, daß ein Mehrgewinn auch dann noch - allerdings nur bis zu einer bestimmten Grenze - ausgewiesen werden kann, wenn die Beschaffungspreise prozentual stärker als die Absatzpreise steigen. Ein Beispiel möge dies verdeutlichen:

Der Beschaffungspreis von DM 100.--, dem ein Verkaufspreis von DM 150.-- gegenüberstand, sei um 20 % auf DM 120.-- gestiegen. Zum Ausweis eines Mehrgewinns führt nun nicht erst eine Steigerung des Verkaufspreises um ebenfalls 20 %, sondern wegen der mit dem Verkaufspreis gegebenen höheren Basis schon eine Steigerung um mehr als 15,33 %:

a) Verkaufspreis (150.--) minus Beschaffungspreis (100.--) = Gewinn (50.--).
=====

b) Verkaufspreis 150.--	Beschaffungspreis 100.--
+ 13,33 % = 20.--	+ 20 % = 20.--
170.-- minus	120.-- =
	Gewinn 50.--.
	=====

c) Verkaufspreis 150.--	Beschaffungspreis 100.--
+ 20 % = 30.--	+ 20 % = 20.--
180.-- minus	120.-- =
	Gewinn 60.--.
	=====

(Fortsetzung nächste Seite)

ausgewiesen werden können, die allerdings nur scheinbare Mehrgewinne sind, d.h. die keine zusätzliche Kaufkraft beinhalten. 58)

Dieses Problem der scheinbaren Mehrgewinne ist wie das Scheingewinnproblem 59) überhaupt in noch stärkerem Maße im Falle genereller Preiserhöhung bzw. sinkenden Geldwerts, also bei inflationistischer Entwicklung gegeben. Lassen sich bei Vorliegen partieller Preissteigerung Gewinn und effektiver und scheinbarer Mehrgewinn meist noch von einander trennen und größenmäßig bestimmen, ist dies für die Unternehmungen in einer inflationistischen Wirtschaft kaum mehr möglich. Denn ein Leistungsgewinn, wie er bei partieller Preissteigerung noch gesondert ermittelt werden kann, läßt sich bei inflationistischer Entwicklung nicht mehr eindeutig feststellen. Hier vermengen sich die aus der Geldwertverschlechterung resultierenden Bewertungsgewinne so sehr mit

Fortsetzung von Fußnote 57)

Während im Falle b) trotz eines prozentual geringeren Anstiegs der Verkaufspreise als des der Beschaffungspreise (13,33 % gegenüber 20 %) weder ein Mehr- noch ein Minderge-
winn ausgewiesen wird, wird im Falle c), wo die Verkaufs- und Beschaffungspreise prozentual gleich stark steigen, ein Mehrgewinn erwirtschaftet.

- 58) Ein Beispiel, bei dem ein Unternehmen zu niedrigsten gleichbleibenden Preisen eingekaufte Waren verkauft, möge dies verdeutlichen:

Verkaufspreis	Steigerung des Verkaufspreises in %	Verkaufspreis	Verkaufspreis	Steigerung des Verkaufspreises in %	Gewinn	Mehrgewinn	Scheinbarer Mehrgewinn	Effektiver Mehrgewinn
100.-	0	100	100	0	50	0	0	0
110.-	20	100	110	10	80	30	10	20
120.-	20	100	120	20	80	30	20	10
130.-	20	100	130	30	80	30	30	0
140.-	20	100	140	40	80	30	30	0
150.-	20	100	150	50	80	30	30	0

- 59) Zum Scheingewinnproblem vergleiche:
Bender Kurt, Zur betriebswirtschaftlich richtigen Er-
(Fortsetzung nächste Seite)

den Leistungsgewinnen, daß gegebenenfalls lediglich ein Mehr-
gewinn ermittelt werden kann, von dem sich nicht mehr sagen
läßt, inwieweit er einen wirklichen und inwieweit nur einen
scheinbaren Mehrgewinn beinhaltet.

4. Zusammenfassung über die Ursachen des Mehrgewinns.

Da die Ausführungen über die Ursachen des Mehrgewinns diese
Ursachen isoliert dargestellt haben, d. h. jede einzelne Ur-
sache für sich abgehandelt haben, so kann daraus keineswegs
geschlossen werden, daß ein Mehrgewinn immer nur auf eine
einzelne Ursache zurückgeht. Vielmehr wird es praktisch kaum
einen Mehrgewinn geben, der nur eine einzige Ursache hat. In
der expansiven Wirtschaft der modernen Industriestaaten, die
durch schleichende Inflation und technischen Fortschritt ge-
kennzeichnet ist, werden meist neben den endogenen Ursachen
"Verbesserung der Elementarfaktoren" und/oder "Verbesserung
des dispositiven Faktors" die exogenen Ursachen "Veränderung
der Nachfragestruktur" und/oder "Verminderung des Geldwer-
tes" - eine allgemeine Preissteigerung vorausgesetzt - 59a)
zum Ausweis von Mehrgewinnen führen. Je nach der allgemeinen
wirtschaftlichen Lage und der besonderen Situation der ein-
zelnen Unternehmung wird der ausgewiesene Mehrgewinn mehr
der einen oder mehr der anderen Ursache zuzuschreiben sein.
Eine Aufteilung des Mehrgewinns auf die einzelnen Ursachen
wird - sofern man sich der Wirkung dieser Ursachen überhaupt
bewußt ist - nur sehr schwer und dann ungenau oder überhaupt
nicht durchführbar sein, da einmal das Rechnungswesen nicht

(Fortsetzung von Fußnote 59)

rechnung der Scheingewinne, in "Neue Betriebswirtschaft",
Jg. 1952, S. 36 - 39;

Gunn Arnulf, Scheingewinne, Scheinverluste - eine Inte-
ressenkollision zwischen Volkswirtschaft und Betriebs-
wirtschaft?, in "Neue Betriebswirtschaft", Jg. 1952,
S. 39 - 42.

59a) Eine Verminderung des Geldwertes führt nur dann zum Aus-
weis von Mehrgewinnen, wenn der Geldwertverfall allge-
mein ist, also nicht nur bestimmte Branchen betrifft,
(Fortsetzung nächste Seite)

so ausgebaut ist, daß es eine Antwort auf die Frage nach den Ursachen der komplexen Größe "Gewinn" zu geben vermöchte, und da zum andern die Mehrgewinnursachen in einer gewissen Abhängigkeit voneinander stehen, so daß die Wirkung der einen Ursache - z.B. der Rationalisierung in Leistungserstellungsbereich oder der Vergrößerung oder Verbesserung der Elementarfaktoren - ohne das Vorhandensein einer anderen Ursache - z.B. der Veränderung der Nachfragestruktur - nicht möglich wäre.

Wegen dieser gegenseitigen Abhängigkeit der Mehrgewinnursachen ist auch eine Beurteilung des Mehrgewinns im Sinne einer ethischen Wertung ⁶⁰⁾ nicht einfach. Zwar lassen sich die Mehrgewinnursachen einzeln mit dem Maßstab der Ethik derart messen, daß der auf einer bestimmten Ursache beruhende Mehrgewinn als "berechtigt" oder "unberechtigt" oder auch als "besser", "gleich gut" oder "schlechter" als ein auf eine andere Ursache zurückgehender Mehrgewinn bezeichnet werden kann, aber dann, wenn ein Mehrgewinn nicht nur auf einer, sondern auf verschiedenen und auch verschiedenwertigen Ursachen beruht, kann eine Wertung nur dann durchgeführt werden, wenn über die einen Mehrgewinn bedingenden Ursachen als solche und über die Stärke ihrer Einwirkung auf den betreffenden Mehrgewinn Klarheit besteht.

Fortsetzung von Fußnote 59a)

weil also z.B. nicht nur die Preise der Verarbeitungsindustrie, sondern auch die der Grundstoffindustrie steigen, und zwar im gleichen Verhältnis steigen.

- 60) Zur Frage der ethischen Wertung des Gewinns vgl.:
Kulverm W., Der christliche Gedanke in der Wirtschaft, Köln 1949, S. 66 ff. und
Schilling Otto, Christliche Wirtschaftsethik, 2. Aufl., München 1954, S. 166 - 167.
Zum Problem der Werturteile in der Wirtschaftswissenschaften vgl. Hahn George F., Wirtschaftssysteme, Berlin (1966), S. 5 ff.
Auch von v. L. Gerloff Wilhelm, Steuerwirtschaftslehre, in "Handbuch der Finanzwissenschaft", 2. Bd., 2. Aufl., Tübingen 1956, Seite 259 - 325, hier besonders Seite 262 - 266 (= 1.6, Die Rechtfertigung der Besteuerung).

Legt man an die einzelnen Mehrgewinnursachen den außerökonomischen Maßstab der Ethik an, läßt sich feststellen, daß all die Ursachen und die auf ihnen beruhenden Mehrgewinne "berechtigt" und auch "besser" als alle anderen Ursachen und anders verursachten Mehrgewinne sind, die in einer echten unternehmerischen Leistung begründet liegen.

Als "berechtigt" sind deshalb im einzelnen die Mehrgewinne anzusehen, die endogen verursacht sind, also die auf einer Vergrößerung bzw. Verbesserung der Elementarfaktoren und/oder auf einer Verbesserung des dispositiven Faktors beruhen. "Berechtigt" sind aber auch die exogen verursachten Mehrgewinne, die bei einer Vergrößerung des Marktanteils der betreffenden Unternehmung oder bei einer Nachfrageänderung entstehen, sofern diese Nachfrageänderung nicht rüstungs- oder kriegswirtschaftlich bedingt ist. Gerade diese Kriegs- oder rüstungswirtschaftlich verursachten Mehrgewinne sind ein Beispiel für die nach landläufiger Meinung "unberechtigten" Mehrgewinne, zu denen auch die durch Preis- oder Geldwertschwankungen verursachten effektiven Mehrgewinne gehören. 60a)

Auch bei einer vergleichenden Betrachtung der Mehrgewinnursachen zur Feststellung des "Besser" oder "Schlechter" stehen die endogenen Ursachen nebeneinander gleichwertig an der Spitze der vom Positiven zum Negativen gehenden Skala, gefolgt von den exogenen Ursachen "Vergrößerung des Marktanteils" und "Veränderung der Nachfrage bei normaler wirtschaftlicher Lage und Entwicklung" sowie weiter gefolgt von den zu effektiven Mehrgewinnen führenden Preis- und Geldwertschwankungen und den auf Kriegs- und Rüstungskonjunktur beruhenden Ursachen.

Da "berechtigte" und "unberechtigte", "gute" und "schlechte" Mehrgewinnursachen oft einander bedingen, ist über die "Berechtigung" bzw. die "ethische Qualität" eines Mehrgewinns in diesen Fällen nicht unbedingt zu entscheiden; es kann vielmehr nur die Tendenz dieser Mehrgewinne zu "positiven" oder "negativen" Ursachen festgestellt werden.

60a) Vgl. Spellerberg Bodo, Das Phänomen Kriegsgewinn in der überlieferten Vorstellung, Diss. Heidelberg 1967

d) Zusammenfassende Betrachtung über den Mehrgewinn.

Überblickt man zusammenfassend Begriff, Wesen, Arten und Ursachen des Mehrgewinns, so läßt sich folgendes herausstellen:

Der Mehrgewinn ist die Differenz zwischen einem höheren Veranlagungsgewinn und einem niedrigeren Abzugsgewinn. Zum Wesen des so definierten Mehrgewinns gehört es, daß eine bestimmte Veränderung des Veranlagungsgewinns und/oder des Abzugsgewinns auch den Mehrgewinn in einer bestimmten Richtung verändert, gleichgültig, welche der zahlreichen Mehrgewinnarten, die nach der Art ihrer Berechnung aus Veranlagungsgewinn und Abzugsgewinn systematisiert worden sind, gemeint ist. Während sich diese nach ihrer Berechnung systematisierten Mehrgewinnarten nur nach der Schwierigkeit ihrer Berechnung beurteilen lassen, nicht aber nach andern ökonomischen oder auch außer-ökonomischen, z. B. ethischen Gesichtspunkten, hat eine ethische Beurteilung der Mehrgewinnursachen und damit der nach diesen Ursachen unterschiedenen Mehrgewinnarten, von denen zwei große Gruppen, nämlich die endogen und die exogen verursachten Mehrgewinne existieren, gezeigt, daß die Mehrgewinne nicht als gleichwertig beurteilt werden, sondern je nach ihrer Ursache - zumindest nach landläufiger Meinung - als "berechtigt" oder "unberechtigt" bzw. als "besser", "gleich gut" oder "schlechter" als andere Mehrgewinne angesehen werden.

II. Die Mehrgewinnsteuer.

a) Begriff und Wesen der Mehrgewinnsteuer.

Der Begriff der Mehrgewinnsteuer setzt sich zusammen aus dem Begriff "Mehrgewinn", wie er oben definiert wurde, und dem Begriff der Steuer, wie er im folgenden beschrieben werden soll.

Sowohl die Finanzwissenschaft ^{60b)} als auch das Steuerrecht ⁶¹⁾ haben sich um die Fassung des Begriffs "Steuer" bemüht.

Während das Steuerrecht als Wesensmerkmale der Steuer

1. ihren Zweck der Einnahmegewinnung zur Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs,
2. ihren Zwangscharakter bei der Inanspruchnahme anderer Wirtschaftseinheiten und
3. das Fehlen einer Gegenleistung für die in der Steuer liegende Leistung

hervorhebt, ⁶²⁾ berücksichtigt die Finanzwissenschaft darüber hinaus die Tatsache, daß das erste Merkmal, nämlich der Zweck der Steuer, in den modernen Steuerstaaten mit der Einnahmegewinnung nicht mehr hinreichend erklärt ist, da der Zweck der Steuer außer in der Einnahmegewinnung auch in der Herbeiführung einer vom aktiven Steuersubjekt gewünschten wirtschafts- oder sozialpolitischen Wirkung liegen kann. Deshalb muß der Begriff der Steuer in Anlehnung an die finanzwissenschaftlichen Definitionen wie folgt formuliert werden:

Steuern sind Zwangsabgaben von natürlichen oder juristischen Personen an die öffentliche Hand ohne Anspruch auf Gegenleistung zum Zwecke der Deckung des öffentlichen Finanzbedarfs und/oder der Verwirklichung wirtschafts- oder sozialpolitischer Ziele.

60a) Vgl. Gerloff Wilhelm, Steuerwirtschaftslehre, a.a.O., S. 239 - 325, hier besonders S. 245 - 251 (= § 2: Begriff und Wesen der Steuer).

61) Das deutsche Steuerrecht hat den Begriff der Steuer in § 1 der Abgabenordnung formuliert als "einmalige oder laufende Geldleistungen, die nicht eine Gegenleistung für eine besondere Leistung darstellen und von einem öffentlich-rechtlichen Gemeinwesen zur Erzielung von Einkünften allen auferlegt werden, bei denen der Tatbestand zutrifft, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft". Diese Definition ist enger als die finanzwissenschaftliche.

62) Wie Fußnote 60a),
hier aber besonders S. 247.

Kombiniert man diesen Begriff der Steuer mit dem Mehrgewinnbegriff, erhält man für die Mehrgewinnsteuer folgende Definition:

Mehrgewinnsteuern sind Zwangsabgaben natürlicher oder juristischer Personen von der Differenz zwischen einem höheren Veranlagungsgewinn und einem niedrigeren Abzugsgewinn an die öffentliche Hand ohne Anspruch auf Gegenleistung zur Mitdeckung des öffentlichen Einnahmebedarfs und/oder zur Verwirklichung wirtschafts- oder sozialpolitischer Ziele.

Da der Steuerbegriff, wie er oben definiert wurde, im Rahmen vorliegender Untersuchung nicht erörtert werden soll, kann die Definition der Mehrgewinnsteuer kurz auch als "Steuer auf die Differenz zwischen einem höheren Veranlagungsgewinn und einem niedrigeren Abzugsgewinn" angegeben werden.

In dieser Definition tritt ein Wesensmerkmal der Mehrgewinnsteuer deutlich hervor, nämlich das der "Differenz-Besteuerung" oder genauer das der "Ertrags-Differenz-Besteuerung"^{62a)}.

Dieses Merkmal beinhaltet die Besonderheit der Mehrgewinnsteuer gegenüber allen anderen Ertragssteuern, z.B. Körperschaftsteuer, Gewerbeertragssteuer u.ä., und auch gegenüber allen anderen Differenzensteuern, z.B. der Wertzuwachssteuer⁶³⁾ und der Vermögenszuwachssteuer⁶⁴⁾.

62a) Da das Steuerrecht keinen Unterschied zwischen den Begriffen "Gewinn" und "Ertrag" macht (als Beispiel sei die Gewerbeertragssteuer genannt, die tatsächlich den Gewerbegewinn trifft), sollen auch in vorliegender Untersuchung diese beiden Worte insoweit synonym gebraucht werden, als damit steuerrechtliche Tatbestände beschrieben werden.

63) Zur Wertzuwachssteuer vgl. Shoup Carl Summer, Kriessgewinn- und Wertzuwachssteuern, in "Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Bd., 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 502 ff., hier besonders S. 521 - 523, sowie Hell-Breuning, Oswald von, Wertzuwachssteuer, in "Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Bd., 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 557 - 564.

Als Ertragssteuer stellt die Mehrgewinnsteuer nicht auf Vermögensmehrungen ab, seien sie mengenmäßiger oder nur wertmäßiger Natur, sondern einzig und allein auf die in einem bestimmten Zeitraum erwirtschafteten Erträge bzw. Ertragsdifferenzen, und als Differenzensteuer trifft sie nicht die Erträge eines bestimmten Zeitraums, sondern nur die positiven Ertragsdifferenzen, eben die Mehrgewinne, die in diesem Zeitraum in Vergleich zu den Erträgen anderer Zeiträume oder sonstwie als Vergleichsgrundlage bestimmten Größen erwirtschaftet worden sind. Diese Ertragsdifferenz ist allein oder in Kombination mit anderen betriebswirtschaftlichen Größen, z.B. der Rendite, Bemessungsgrundlage für diese Steuer sowie daneben auch Steuerobjekt und Steuerquelle.

b) Arten der Mehrgewinnsteuer.

Wie der Mehrgewinn ganz verschiedenartig festgelegt werden kann, läßt sich auch die Mehrgewinnsteuer nach verschiedenen Gesichtspunkten systematisieren. Je nach dem der Systematisierung zugrunde gelegten Aspekt lassen sich folgende Arten der Mehrgewinnsteuer unterscheiden:

1) Nach ihrer zeitlichen Gültigkeit:

a) Die temporäre Mehrgewinnsteuer.

Sie ist dadurch charakterisiert, daß schon bei der Einführung der Steuer der Zeitpunkt ihrer Aufhebung festliegt, sei es bedingt⁶⁵⁾ oder unbedingt. Wesentlich dabei ist, daß der Steuerpflichtige von vornherein um die zeitliche Begrenzung der Steuer weiß und dieses Wissen bei seinen unternehmerischen Dispositionen verwenden kann.

64) Zur Vermögenszuwachssteuer vgl. Shoup, Kriegsgewinn- und Wertzuwachssteuern, a.a.O., Seite 521 - 523.

65) Bedingt liegt der Zeitpunkt dann fest, wenn er an den Eintritt eines Ereignisses, z.B. Ende eines Krieges, gekoppelt ist.

b) Die permanente Mehrgewinnsteuer.

Sie wird auf unbestimmte Zeit eingeführt. Der Unternehmer kennt nicht den Zeitpunkt ihrer Aufhebung und kann deshalb diese Steuer in seine Disposition nur so wie jede andere Gewinnsteuer einbeziehen.

2) Nach dem personellen Umfang der Steuerpflicht:

a) Mehrgewinnsteuer mit beschränkter Steuerpflicht.

Sie bedeutet, daß nicht alle sachlich in Frage kommenden Steuerpflichtigen von der Mehrgewinnsteuer betroffen werden, sondern daß nur bestimmte Branchen oder nur eine bestimmte Personengruppe, z. B. nur natürliche oder nur juristische Personen, der Steuerpflicht unterliegen.

b) Mehrgewinnsteuer mit unbeschränkter Steuerpflicht.

Sie trifft alle Steuerpflichtigen, die sachlich die Voraussetzungen erfüllen, die der Erhebung der Steuer zu Grunde gelegt werden, und läßt keine personellen Ausnahmen, wohl aber sachliche Ausnahmen, z.B. Einführung von Freigrenzen, zu.

3) Nach der Art des der Mehrgewinnberechnung zu Grunde liegenden Abzugsgewinns.

Grundsätzlich ließen sich bei diesem Aspekt soviel Mehrgewinnsteuerarten aufzählen, wie in der Übersicht auf Seite 41 Abzugsgewinne aufgeführt worden sind. Hier sollen aber nur die Mehrgewinnsteuerarten kurz erläutert werden, deren Besteuerungsgrundlage als Abzugsgewinn ein relativer Betrag zu Grunde liegt, da diese Arten in erster Linie praktisch verwirklicht werden können.

a) Steuer auf den zeitlich-relativen Mehrgewinn.

Hierbei wird der Mehrgewinn steuerlich belastet, der sich als Differenz zwischen dem Gewinn des Veranlagungszeitraums und dem Gewinn einer Vorperiode bzw. dem Durchschnitt der Gewinne zweier oder mehrerer Vorperioden ergibt.

b) Steuer auf den sachlich-relativen Mehrgewinn.

Besteuert wird hiermit die Differenz zwischen dem Gewinn des Veranlagungszeitraums und einem Soll-Gewinn, der als ein bestimmter Prozentsatz des eingesetzten Kapitals oder der aufgewendeten Kosten oder des erzielten Umsatzes oder der bezahlten Arbeitsentgelte oder all dieser Faktoren zusammen festgelegt wird.

c) Steuer auf den zeitlich-sachlich-relativen Mehrgewinn.

Diese Steuer trifft die Differenz zwischen dem Gewinn des Veranlagungszeitraumes und einem Soll-Gewinn, der durch die Kosten-, Kapital-, Umsatz- oder Lohngewinnrate oder einer Kombination all dieser Gewinnraten einer einzigen oder dem Durchschnitt zweier oder mehrerer Vorperioden bestimmt wird.

c) Gründe für eine Mehrgewinnsteuer.

1. Die Mehrgewinnsteuer als Finanzsteuer.

Wie die Steuern allgemein sowohl als Finanzsteuer als auch als Ordnungssteuer eingeführt werden können, liegen auch die Gründe für die Einführung einer Mehrgewinnsteuer sowohl auf finanzwirtschaftlichem als auch auf ordnungspolitischem Gebiet.

Als Finanzsteuer hat die Mehrgewinnsteuer in erster Linie die Aufgabe, die Einnahmen des Fiskus zu erhöhen, wobei allerdings nicht ausgeschlossen ist, daß mit ihr nebenbei auch ordnungspolitische Zwecke verfolgt werden können.

Als Finanzsteuer wird die Mehrgewinnsteuer dann eingeführt, wenn der Staatshaushalt außerordentlich angespannt ist und aus psychologischen Gründen, d.h. aus Gründen der geringsten Steuerwiderstände bzw. aus Gründen der Steuergerechtigkeit auf andere Steuerquellen nicht oder nur schwer zurückgegriffen werden kann.

So sind es vor allem Kriegs- und Krisenzeiten, in denen die normalen Steuern schon auf solche Höhe gebracht worden sind, daß zusätzlicher Finanzbedarf nur noch aus einer Steuer gedeckt werden kann, die die Masse der Bevölkerung als gerecht

erachtet. Und als solche bietet sich die Mehrgewinnsteuer geradezu an, vermag sie doch die erhöhten Einkünfte der direkten und indirekten Kriegsgewinnler zusätzlich abzuschöpfen.

2. Die Mehrgewinnsteuer als Ordnungssteuer.

a₁) Die Mehrgewinnsteuer als Ordnungssteuer auf wirtschaftspolitischem Gebiet.

Nur selten dürfte die Mehrgewinnsteuer als reine Ordnungssteuer eingeführt worden sein, und doch lassen sich mit ihr eine Reihe ordnungspolitischer Ziele verfolgen, die sonst nur durch eine Änderung der bestehenden Steuergesetze erreicht werden können, einer Maßnahme, die die Finanzwissenschaft weniger gern angewandt sieht als die Einführung einer neuen, zeitlich befristeten Steuer.

Hier läßt sich mit der Mehrgewinnsteuer ceteris paribus neben konjunkturpolitischen Zwecken (wachsende Gewinne werden durch sie ganz oder teilweise abgeschöpft und können sich bei einem Verzicht des Fiskus auf eine Verausgabung im Inland nicht mehr konjunkturverschärfend auswirken) auch gewerbepolitischen Zielen nachgehen (Anreiz zu größeren Investitionen bei Besteuerung des Mehrgewinns, dem als Abzugsgewinn die Löhne und Gehälter bzw. eine Lohngewinnrate zugrunde gelegt wird, bzw. Anreiz zu erhöhtem Einsatz von Arbeitskräften bei der Besteuerung des Mehrgewinns, zu dessen Ermittlung ein als Kapitalrendite festgesetzter Abzugsgewinn dient; Besteuerung einer Branche bringt diese zum Erliegen).

b₁) Die Mehrgewinnsteuer als Ordnungssteuer auf rechtspolitischem Gebiet.

Auf diesem Gebiet kann die Mehrgewinnsteuer die Wahl der Unternehmensform beeinflussen, und zwar dann, wenn sie nur die Einzelunternehmen und Personengesellschaften oder - was wahrscheinlicher ist - nur die Kapitalgesellschaften besteuert.

c₁) Die Mehrgewinnsteuer als Ordnungssteuer auf sozialpolitischem Gebiet.

Hier eignet sich diese Steuer besonders gut zur Unterstützung

oder Korrektur der sozialen Tarifgestaltung bei der laufenden Ertrags- bzw. Einkommensbesteuerung. Auch ihre Aufgabe der Abschöpfung von Kriegs- und Rüstungsgewinnen zählt hierunter.

d) Zusammenfassende Betrachtung der Mehrgewinnsteuer.

Faßt man die obigen Ausführungen über die Mehrgewinnsteuer kurz zusammen, sind folgende Punkte herauszustellen:

Charakteristisch für diese Steuer ist, daß sie Ertragsdifferenzen belastet, d.h. diese einmal als Steuerobjekt und Bemessungsgrundlage und zum andern auch als Steuerquelle ansieht. Die Arten der Mehrgewinnsteuer lassen sich sowohl nach ihrer zeitlichen Gültigkeit (temporäre und permanente Steuer) als auch nach dem personellen Umfang der Steuerpflicht ("beschränkte" und "unbeschränkte" Steuerpflicht) als auch nach der Art des besteuerten Mehrgewinns unterteilen.

Die Gründe für die Einführung einer Mehrgewinnsteuer sind meist finanzwirtschaftlicher Art, doch lassen sich mit dieser Steuer auch ordnungspolitische Ziele verfolgen.

III. Der "prélèvement temporaire".

a) Gesetzliche Grundlagen für den "prélèvement temporaire".

Der "prélèvement temporaire sur les suppléments de bénéfices" wurde auf Grund der Ermächtigung des Artikels 15 des Gesetzes vom 2. August 1956 (Nr. 56 - 760) ⁶⁶⁾ mit dem Dekret Nr. 57 - 235 vom 18. März 1957 ⁶⁷⁾ als zeitlich begrenzte Steuer auf die Mehrgewinne eingeführt, die in den in 1956 abgeschlossenen Wirtschaftsjahren von gewerblichen Unternehmen erwirtschaftet worden waren. Mit Gesetz Nr. 57 - 1263 vom 13. Dezember 1957 ⁶⁸⁾ wurde der "prélèvement temporaire" auf die Mehrgewinne der in 1957 abgeschlossenen Wirtschaftsjahre ausgedehnt.

66) Journal Officiel vom 3. August 1956, S. 7279.

67) Journal Officiel vom 20. März 1957, S. 1965.

68) Journal Officiel vom 14. Dezember 1957, S. 11346.

b) Die subjektive Steuerpflicht des "prélèvement temporaire".

1. Die subjektive Steuerpflicht, bedingt durch den Charakter des Unternehmens.

a₁) Die Steuerpflicht einkommensteuerpflichtiger Personen.

Dem "prélèvement temporaire" werden alle Unternehmen unterworfen, die mit ihren "bénéfices industriels et commerciaux"⁶⁹⁾ dem "impôt sur le revenu des personnes physiques"⁷⁰⁾ unterliegen.

Nach der Vorschrift des Artikels 34 CGI sind dies alle Gewinne, die durch natürliche Personen betriebene Unternehmungen des Handels, der Industrie und des Handwerks auf französischem Boden erzielen, einschließlich der Bergbau-, Erdöl- und Erdgasunternehmungen. Ferner sind es die Gewinne natürlicher Personen aus der Vermietung möblierter Wohnungen und der Verpachtung eines Firmenwertes sowie die Gewinne aus dem Verkauf oder der Vermittlung des Verkaufs von Grundstücken und Unternehmungen⁷¹⁾, aus der Aufteilung und dem Verkauf von Grundstücken entsprechend dem Stättgesetz vom 15. Juni 1943⁷²⁾, aus der Vermietung von eingerichteten gewerblichen Betrieben⁷³⁾ und die Gewinne der "adjudicataires, concessionnaires et fermiers de droits communaux".⁷⁴⁾

69) Die "bénéfices industriels et commerciaux" entsprechen den Einkünften aus Gewerbebetrieb des deutschen Steuerrechts.

70) Der "impôt sur le revenu des personnes physiques" entspricht der deutschen Einkommensteuer und steht im Gegensatz zur "impôt sur les sociétés", der die deutsche Körperschaftssteuer gleichkommt.

71) Art. 35 - 1^o CGI

72) Art. 35 - 2^o CGI

73) Art. 35 - 3^o CGI

74) Art. 35 - 4^o CGI

Neben den Einzelunternehmern, die Gewinne der oben bezeichneten Art erzielen, unterliegen dem "prélèvement temporaire" damit auch die Gewinne der Personengesellschaften, sofern die Gesellschafter nicht für den "impôt sur les sociétés" optiert haben und deshalb nicht dem "impôt sur le revenu des personnes physiques" unterworfen sind. 75)

b₁) Die Steuerpflicht gewerblich tätiger Gesellschaften und Organisationen.

Auf Grund ihrer gewerblichen Tätigkeit werden von den Gesellschaften und Organisationen im Sinne des Artikels 206, §§ 1 - 4 CGI mit dem "prélèvement" besteuert:

Die Öffentlichen Institutionen und die mit finanzieller Selbstständigkeit ausgestatteten Organisationen des Staates, der Departements und der Gemeinden sowie alle juristischen Personen, die eine gewerbliche Tätigkeit oder eine der Gewinnerzielung dienende Tätigkeit ausüben 76) sowie die einer gewerblichen Tätigkeit nachgehenden Gesellschaften bürgerlichen Rechts (sociétés civiles). 77)

c₁) Die Steuerpflicht juristischer Personen.

Auf Grund ihrer Rechtsform werden dem "prélèvement temporaire" folgende juristische Personen im Sinne des Artikels 206, §§ 1 - 4 CGI ohne Rücksicht auf die Art ihrer Tätigkeit unterworfen: Alle Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien, Gesellschaften mit beschränkter Haftung und Genossenschaften 78), die offenen Handelsgesellschaften, die Kommanditgesellschaften und die stillen Gesellschaften (associations en

75) Haben die Gesellschafter für den "impôt sur les sociétés" optiert, werden sie über Art. 206, § 3 CGI zum "prélèvement" herangezogen (vgl. Fußnote 80),).

76) Art. 206, § 1 CGI.

77) Art. 206, § 2 CGI.

78) Art. 206, § 1 CGI.

participation) 79), sofern diese Personengesellschaften für den "impôt sur les sociétés" optiert haben 80), sowie die Kommanditgesellschaften, die stillen Gesellschaften einschließlich der Finanzsyndikate und die Schiffsgesellschaften (sociétés de copropriétaires de navires) für die Teile des Gewinns, die auf die Kommanditisten, die stillen Gesellschafter bzw. die "copropriétaires" entfallen, die entweder nur beschränkt haften oder deren Name und Anschrift der Finanzverwaltung nicht angegeben worden ist. 81)

Von den auf Grund ihrer gewerblichen Tätigkeit mehrgewinnsteuerpflichtigen Unternehmen sind diejenigen, die regelmäßig nach den "forfait" 82) veranlagt werden sowie die Unternehmen, deren Gewinne regelmäßig nach den für die Kleinst-Handwerksbetriebe 83) geltenden Grundsätze zur Einkommensteuer herangezogen werden, ausdrücklich von dieser Steuer befreit.

2. Die subjektive Steuerpflicht, bedingt durch die Zeit der betrieblichen Tätigkeit. 84)

Da es sich bei dem "prélèvement" um eine temporäre Steuer handelt, spielt für die Frage der Steuerpflicht neben der

79) Die "association en participation" ist gesetzlich geregelt in Art. 42 - 45 Code de Commerce.

80) Art. 206, § 3 CGI.

81) Art. 206, § 4 CGI.

82) Vgl. Art. 50 - 52 CGI. Nach Art. 60 CGI können Personengesellschaften nur nach dem "bénéfice réel" veranlagt werden, sie können also niemals über die "forfait"-Besteuerung mehrgewinnsteuerfrei sein.

83) Eine Definition dieser Handwerker gibt der "Précis fiscal 1957", Paris 1957, S. 273, Nr. 439, für die "taxe sur la valeur ajoutée", die der des Art. 184 - 2^o CGI in Verbindung mit Art. 08 des Annexe II CGI für die "taxe proportionnelle sur les bénéfices industriels et commerciaux" entspricht.

84) Vgl. Dekret Nr. 57 - 335 vom 18.3.1957, Art. 1 und Art. 3.

Art des Unternehmens auch der Zeitpunkt des Beginns und Endes der Betriebstätigkeit bzw. der Zeitpunkt des Beginns und Endes der rechtlichen Existenz eines Unternehmens eine entscheidende Rolle.

Deshalb bestimmt Art. 1 des Dekrets Nr. 57 - 335, daß die Steuerpflicht der im vorangehenden Abschnitt aufgeführten Unternehmungen nur dann begründet wird, wenn diese als Einzelunternehmung oder Personengesellschaft am 1. Januar 1957 ihre Betriebstätigkeit ausgeübt hat oder wenn sie als juristische Person im Sinne des Art. 206 CGI zu dem gleichen Zeitpunkt rechtlich existent war.

Art. 3 des genannten Dekrets verlangt darüber hinaus für die Begründung der Steuerpflicht, daß das Unternehmen nicht nach dem 1. Januar 1956 gegründet worden ist, daß das Unternehmen bis zum 1. Januar 1957 also schon 12 Monate tätig bzw. rechtlich existent war.

Damit werden die nach dem 1. Januar 1956 gegründeten und die vor dem 1. Januar 1957 aufgelösten Unternehmen nicht von dem "prélèvement" betroffen, wobei allerdings zu beachten ist, daß als Neugründung nicht die Unternehmen anzusehen sind, die nach dem 1. Januar 1956 aus einer sogenannten "opération intercalaire" ⁸⁵⁾ hervorgegangen sind.

Nach Art. 7, § 1 Abs. a) des Dekrets Nr. 57 - 335 entstammen einer "opération intercalaire" alle Unternehmen, die früher existierende Unternehmen im Sinne der Art. 41 und 210 CGI weiterführen. Nach Art. 41 CGI sind dies von Ehegatten oder einem oder mehreren Erben oder Erbberechtigten (in direkter Linie) eines verstorbenen Unternehmers oder von dessen Mitgesellschaftern in einer OHG, einer KG oder GmbH weitergeführte Unternehmen, und nach Art. 210 CGI gehören dazu alle Kapitalgesellschaften, die aus einer "fusion" ⁸⁶⁾, einer "scission" ⁸⁷⁾ oder einem "apport partiel" ⁸⁸⁾ entstanden

85) "Opération intercalaire" = zwischengeschaltete Operation bzw. zwischengeschaltete Maßnahme.

86) "fusion" = Fusion bzw. Unternehmungszusammenschluß.

87) "scission" = Unternehmensspaltung.

sind. Ebenfalls Ergebnis einer "opération intercalaire" und damit keine neue Unternehmungen sind nach Art. 7, § 1 Abs. 2 des Dekrets Nr. 57 - 335 all die Unternehmen, die aus einer Umwandlung von Gesellschaften mit Änderung der Besteuerungsart herrühren, wenn damit keine neuen juristischen Personen geschaffen worden sind, sowie die aus ähnlichen Vorgängen entstandenen Unternehmungen, entsprechend den Art. 2 und 3 des Dekrets Nr. 55 - 594 vom 20. Mai 1955.⁸⁹⁾ Zu solchen Vorgängen zählen:

1. die Umwandlung einer Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft;
2. die Vereinigung sämtlicher Aktien oder Gesellschaftsanteile in der Händen eines Aktionärs bzw. Gesellschafters;
3. der Verzicht einer Personengesellschaft auf ihre Option für die Besteuerung mit dem IS;
4. die Option einer Familien-GmbH für die Besteuerung als Personengesellschaft.

Außer für die tatsächliche oder rechtliche Existenz einer Unternehmung ist der Zeitpunkt des 1. Januar 1957 auch für die fiskalische Anerkennung als Kleinst-Handwerker und als "forfaitaire" und damit für die Befreiung dieser Gruppen von dem "prélèvement" entscheidend.

Nur wenn der Handwerker am 1. Januar 1957 als solcher vom Fiskus anerkannt war und nur wenn der Gewinn zu diesem Zeitpunkt, d.h. also der Gewinn für das Kalenderjahr 1956⁹⁰⁾, nach dem "forfait" ermittelt wurde, ist der mit der "Taxe proportionnelle sur les bénéfices industriels et commerciaux" besteuerter Handwerker oder Klein-Gewerbetreibende von dem

88) Zum "apport partiel" vgl. Monographie Nr. 27 des Verlages "Impôts et Sociétés", Paris (o.J.), S. 2 f.

89) Vgl. Journal Officiel, Mai 1955, S. 5116.

90) Der "bénéfice forfaitaire" wird immer nur für ein Kalenderjahr ermittelt. Für vom Kalenderjahr abweichende Wirtschaftsjahre kann also der Gewinn nicht nach dem "système" (Fortsetzung nächste Seite) .

"prélèvement" befreit. Ob diese begünstigenden Tatbestände am 1. Januar 1957 gegeben sind, wird im Zusammenhang mit der Veranlagung für die "Taxe proportionnelle sur les bénéfices industriels et commerciaux" von der Finanzbehörde geklärt. ⁹¹⁾ Die Entscheidung dieser Behörde ist auch für die Besteuerung mit dem "prélèvement" maßgebend.

c) Die objektive Steuerpflicht des "prélèvement temporaire".

Nach Art. 2 des Dekrets Nr. 57 - 335 unterliegen dem "prélèvement temporaire" alle "suppléments de bénéfices", die in den in 1956 abgeschlossenen Wirtschaftsjahren erzielt worden sind, und das Gesetz Nr. 57 - 1263 unterwirft den "prélèvement" alle "suppléments de bénéfices", die in den im Kalenderjahr 1957 abgeschlossenen Wirtschaftsjahren erwirtschaftet worden sind.

Der Mehrgewinn muß in beiden Fällen aus einem zwölfmonatigen Zeitraum stammen. Um auf jeden Fall diesen Zeitraum zu erhalten, bestimmt Art. 2, § 3 des Dekrets Nr. 57 - 335, daß dann, wenn die für die Besteuerung in Betracht kommenden Wirtschaftsjahre weniger als zwölf Monate umfassen, das kürzere als 12-monatige Wirtschaftsjahr mit den ersten Monaten des folgenden Wirtschaftsjahres auf einen 12-monatigen Zeitraum ergänzt wird.

Erstreckt sich das in 1956 ⁹²⁾ abgeschlossene Wirtschaftsjahr bzw. erstrecken sich die in diesem Kalenderjahr abgeschlossenen Wirtschaftsjahre ⁹³⁾ über einen längeren als 12-monatigen Zeitraum, gelten als Besteuerungszeitraum die vor Ende des

Fortsetzung von Fußnote 90)

forfaitaire" festgestellt werden. (Vgl. Monographie Nr. 27, a.a.O., S. 2!)

91) Diese Entscheidung wird nach den gesetzlichen Vorschriften getroffen, und zwar für den "forfait" nach Art. 50, Ziff. 1, Abs. 1 CGI und für den Handwerker nach Art. 184 - 2 in Verbindung mit Art. 08 des Annexe II CGI.

92) Für den mit Gesetz Nr. 57 - 1263 auf das Kalenderjahr 1957 ausgedehnten "prélèvement" gilt an Stelle des Jahres 1956 das Kalenderjahr 1957.

letzten Wirtschaftsjahres liegenden zwölf Monate, und falls in 1956 überhaupt kein Wirtschaftsjahr abgeschlossen worden ist, ⁹⁴⁾ kommen die "suppléments de bénéfices" des Kalenderjahres 1956 als Steuerobjekt in Frage.

d) Die Bemessungsgrundlage des "prélèvement temporaire".

Obwohl die Ermittlung der "suppléments de bénéfices" als Bemessungsgrundlage für den "prélèvement temporaire" in Abschnitt C vorliegender Untersuchung eingehend erörtert wird, sollen hier kurz die Grundzüge für die Berechnung der "suppléments de bénéfices" dargestellt werden, um von vornherein einen vollständigen Überblick über den "prélèvement" zu geben.

Die grundsätzliche Vorschrift über die Ermittlung der "suppléments de bénéfices" findet sich in Art. 4 des Dekrets Nr. 57 - 335. Danach ergibt sich der Mehrgewinn aus der Gegenüberstellung folgender zwei Größen:

1. des gesamten, der "taxe proportionnelle sur les bénéfices industriels et commerciaux" oder dem "impôt sur les sociétés" unterliegenden Nettogewinns des Veranlagungszeitraumes ⁹⁵⁾ unter Berücksichtigung gewisser, in Art. 5 des genannten Dekrets aufgeführter Korrekturen, und
-
- 93) Mehr als ein Wirtschaftsjahr wird im Kalenderjahr bei Umstellung des Wirtschaftsjahres abgeschlossen, wenn z.B. das bisher am 31.3. endende Wirtschaftsjahr am 31.12. abschließen soll. In diesem Fall wird ein reguläres Wirtschaftsjahr am 31.3. und ein Rumpfwirtschaftsjahr am 31.12. abgeschlossen.
- 94) Vgl. Art. 2, § 4 des Dekrets Nr. 57 - 335 vom 18.3.1957.
- 95) Veranlagungszeitraum ist nach Art. 2 des Dekrets Nr. 57 - 335 das oder die in 1956 abgeschlossenen Wirtschaftsjahre, auf jeden Fall aber ein zwölfmonatiger Zeitraum.
(Vgl. Abschnitt B, III, 3 "Die objektive Steuerpflicht"!).

2. eines Abzugsgewinns, der nach Wahl der Unternehmung sein kann

- a) der Durchschnitt der gesamten der "taxe proportionnelle sur les bénéfices industriels et commerciaux" oder dem "impôt sur les sociétés" unterliegenden Nettogewinne der zwei besten der drei Wirtschaftsjahre ⁹⁶⁾, die in 1953, 1954 oder 1955 abgeschlossen worden sind, unter Berücksichtigung gewisser, in Art. 6, § 1 des Dekrets Nr. 57 - 335 aufgeführten Korrekturen, die denen des Art. 4 für den Veranlagungsgewinn entsprechen, oder
- b) die 6 %ige Rendite auf das investierte Kapital, die um ein angemessenes Entgelt für die Tätigkeit des Leiters der Unternehmung erhöht wird, sofern dieses Entgelt "n'est pas admise dans les frais généraux pour l'assiette de l'impôt de droit commun". ⁹⁷⁾

Die Differenz zwischen dem unter 1. genannten höheren Veranlagungsgewinn und einem der beiden unter 2. genannten niedrigeren Abzugsgewinne ergibt die steuerpflichtigen "suppléments de bénéfices", die Bemessungsgrundlage für den "prélèvement".

e) Der Steuersatz des "prélèvement temporaire".

Nach Art. 9 des Dekrets Nr. 57 - 335 beläuft sich die Steuer für die "suppléments de bénéfices", die in den in 1956 abgeschlossenen Wirtschaftsjahren erzielt worden sind, auf 20 %

96) Nach Gesetz Nr. 57 - 1263 berechnet sich der Mehrgewinn des Veranlagungszeitraumes 1957 auf Grund eines Vergleichsgewinns, der aus dem Durchschnitt der Gewinne der zwei besten der zwischen dem 1.1.1950 und dem 31.1.1956 abgeschlossenen Wirtschaftsjahr gebildet wird.

97) Sinngemäß übersetzt lautet diese Vorschrift:; "sofern diese Ausgaben steuerlich nicht als Betriebsausgaben anerkannt werden."

dieser auf volle Tausend Francs ⁹⁸⁾ nach unten abgerundeten Mehrgewinne, während sie für die Mehrgewinne, die in den in 1957 abgeschlossenen Wirtschaftsjahren erzielt worden sind, nach den Vorschriften des Gesetzes Nr. 57 - 1263 zum größten Teil ebenfalls 20 % der Mehrgewinne beträgt, zum Teil aber auch - z.B. bei Banken - 45 % der "suppléments de bénéfices" - auf volle Tausend Francs nach unten abgerundet - ausmacht.

98) Gemeint sind hiermit alte Francs, die heute nur noch 1/100 des damaligen Nominalwertes betragen. Die Abrundung würde in unserer Währung einer Abrundung auf volle DM 10.- entsprechen.

3. Darstellung des mit dem "prélèvement temporaire" geschaffenen Lösungsversuches zur Ermittlung eines periodengerechten betrieblichen Mehrgewinns.

1. Die Ermittlung des periodengerechten ordentlichen Betriebsgewinnes (=Veranlagungsgewinnes).

a) Notwendigkeit und Problematik der Ermittlung des periodengerechten ordentlichen Betriebsgewinns als Veranlagungsgewinn.

Mit dem geschichtlichen Überblick über die Mehrgewinnbesteuerung und dem kurzen Abriss über den "prélèvement temporaire" ist deutlich geworden, daß die Besteuerung eines Mehrgewinnes das Vorhandensein eines Gewinnes überhaupt innerhalb einer bestimmten Periode voraussetzt, der, vermindert um den auf irgendwelche Art festgelegten Abzugsgewinn, die Bemessungsgrundlage für die Mehrgewinnsteuer bildet.

Jede Ermittlung eines Mehrgewinns setzt deshalb die Ermittlung des Gewinns des von der Mehrgewinnsteuer betroffenen Veranlagungszeitraumes, im folgenden Veranlagungsgewinn genannt, voraus.

Die Ermittlung dieses Veranlagungsgewinns könnte gesetzlich auf zweierlei Art geregelt werden. Einmal könnte der Gesetzgeber den Veranlagungsgewinn nach spezifischen, nur für die Mehrgewinnbesteuerung geltenden Vorschriften ermitteln lassen, zum anderen könnte er der Ermittlung des Veranlagungsgewinns den Gewinn, wie er für die laufende Gewinn- bzw. Einkommenbesteuerung errechnet werden muß, zugrunde legen und diesen dann durch Korrekturen für die Belange der Mehrgewinnbesteuerung umformen lassen.

Da der erste Weg wenn schon nicht ungangbar, so doch zumindest überflüssig erscheint, wenn der zweite Weg offen steht, haben alle bisherigen Mehrgewinnsteuer-Gesetze den zweiten Weg beschritten und als Grundlage für die Ermittlung des Veranlagungsgewinns den für die laufende Gewinn- bzw. Einkommenbesteuerung festgestellten Jahresgewinn bestimmt.

Ist die Ermittlung dieses Gewinns schon für die laufende Besteuerung wegen der Schwierigkeit der Periodenabgrenzung 99)

nicht unproblematisch, so verstärkt sich diese Problematik noch, wenn der Jahresgewinn als Grundlage für eine zeitlich begrenzte Mehrgewinnbesteuerung herangezogen wird. Denn wo bei der laufenden Besteuerung sich Fehler in der Gewinnermittlung automatisch in einem der folgenden Jahre korrigieren und damit auch die Steuerlast - wenn man von der Auswirkung der progressiv gestaffelten Steuersätze absieht - sich ausgleicht, fehlt dieser Automatismus bei einer einmaligen bzw. zeitlich begrenzten Mehrgewinnbesteuerung. Deshalb ist gerade für die Mehrgewinnsteuer die Forderung nach der Ermittlung des periodengerechten Gewinns - hier des Veranlagungsgewinns - besonders zu beachten und der Grundsatz der richtigen Periodenabgrenzung zu befolgen.

Die Befolgung dieses Grundsatzes führt aber nicht zu dem absolut richtigen Periodengewinn. Die Ermittlung dieses Gewinns ist einfach nicht möglich. Denn "das zeitliche Auseinanderfallen von Einnahmen und Leistungen, Ausgaben und Aufwand bewirkt sog. 'schwebende Geschäfte', die von der einen in die andere Periode hineinreichen". ¹⁰⁰⁾ Folglich müssen die "geschäftlich" miteinander verbundenen Perioden mit Hilfe der Bilanz gegeneinander abgegrenzt werden, was aber eine Bewertung und damit letztenendes eine Schätzung der später endgültig zu realisierenden Geschäfte zum Periodenende erfordert. Damit ist aber jede noch so genaue Ermittlung des Periodengewinns immer subjektiv beeinflusst, und jeder Periodengewinn kann nur dem richtigen Gewinn nahekommen, niemals aber ex ante für den absolut richtigen Gewinn ausgegeben werden. ¹⁰¹⁾

99) Zur Problematik der Periodenabgrenzung vgl. Dornemann Richard, Dynamische Bilanzauffassung und Steuerbilanz, in "ZfH", Neue Folge, 6. Jg. 1954, S. 375 - 383, hier besonders S. 381 ff; sowie Schmidlin Lorenz, Das Prinzip der Periodizität in der Gewinnbesteuerung, Zürich und St. Gallen 1956.

100) Schmidlin Lorenz, Das Prinzip der Periodizität in der Gewinnbesteuerung, a.a.O., S. 17.

101) Vgl. Schmidlin, Das Prinzip der Periodizität in der Gewinnbesteuerung, a.a.O., S. 17 f und (Fortsetzung nächste Seite)

Die Forderung nach der Ermittlung des periodengerechten Gewinns als Veranlagungsgewinn für die Mehrgewinnsteuer kann deshalb nur so verstanden werden, daß ein möglichst periodengerechter Gewinn zu ermitteln ist, d.h. daß die Abgrenzung von mehrperiodigen Geschäften nach "bestem Wissen und Gewissen" vorgenommen wird und vor allem offensichtliche Willkürabgrenzungen - seien sie gesetzlich erlaubt oder nicht - eliminiert werden.

Eine weniger starke Problematik als die mit der Periodenabgrenzung gegebene bringt die Forderung nach dem ordentlichen Betriebsergebnis mit sich. Zunächst einmal ist diese Forderung für die Mehrgewinnbesteuerung nicht unbedingt zwingend. Denn der Gesetzgeber kann durchaus daran interessiert sein, nicht nur den ordentlichen Betriebsgewinn, sondern den gesamten Unternehmungsgewinn dieser Steuer zu unterwerfen. ¹⁰²⁾ Für den Fall aber, daß nur das ordentliche Betriebsergebnis steuerlich erfaßt werden soll, bereitet es keine großen Schwierigkeiten ^{102a)}, betriebsfremde und außerordentliche Gewinne zu erkennen und von dem unternehmerischen Gesamtgewinn abzuziehen.

Die folgenden Ausführungen sollen zeigen, wie der französische Gesetzgeber, der sich der Problematik der Ermittlung des "richtigen" Veranlagungsgewinns durchaus bewußt war, einmal die Schwierigkeiten bei der Ermittlung des periodengerechten Gewinns für den "prélèvement temporaire" bewältigt oder doch

Fortsetzung von Fußnote 101)

Rieger Wilhelm, Einführung in die Privatwirtschaftslehre, 2. Auflage, Erlangen 1959, S. 203 ff.

- 102) Zur Abgrenzung von Unternehmungsgewinn und Betriebsergebnis vgl.:
- ter Vehn, A., Gewinnbegriffe in der Betriebswirtschaft, in "ZfB", 1. Jg. 1924, S. 361 - 375;
- Walb Ernst, Unternehmungsgewinn und Betriebsergebnis, in "ZfB", 20. Jg. 1926, S. 545 - 559;
- Castan Edgar, Artikel "Gewinn", in "HdB", a.a.O., hier besonders Spalte 2330.

- 102a) Vgl. Schmalenbach Eugen, Dynamische Bilanz, 13. Aufl., (Fortsetzung nächste Seite)

zumindest zu bewältigen versucht hat, und wie er zum andern die Frage der Besteuerung nur des ordentlichen oder auch des betriebsfremden und außerordentlichen Betriebsergebnisses behandelt.

b) Die Ausgangsgröße zur Ermittlung des Veranlagungsgewinnes - der "bénéfice fiscal".

1. Gesetzliche Vorschriften und Überblick über den "bénéfice fiscal".

Das Dekret Nr. 57 - 335 schreibt in Art. 4, 1^o vor, daß als Grundlage für den Veranlagungsgewinn des "prélèvement temporaire" der "bénéfice net total" heranzuziehen ist, "tel qu'il est déterminé en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés". Dieser einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflichtige "bénéfice net" bzw. "bénéfice réel", der steuerpflichtige Reingewinn also, wird in Art. 38, §§ 1 und 2 CGI einmal als das Ergebnis der gesamten Tätigkeit der Unternehmung¹⁰³⁾ und zum andern als der Unterschied zwischen dem Reinvermögen des Unternehmens zu Anfang und Schluß des Wirtschaftsjahres unter Berücksichtigung der Einlagen und Entnahmen definiert.¹⁰⁴⁾

Mit dieser letzten Definition, nach der der "bénéfice net" aus einem Betriebsvermögensvergleich herrührt, ist für seine Ermittlung aber keine Steuerbilanz instituiert, sondern lediglich die erste Definition, wonach der "bénéfice net" sich als

Fortsetzung von Fußnote 102a)

Köln und Opladen 1962, S. 81 (..., "weil er in den Sachkonten der Buchführung leicht feststellen könne, was von den Erträgen nicht ordentlicher Natur sei".)

103) Art. 38, § 1 CGI lautet:

"...., le bénéfice imposable est le bénéfice net, déterminé d'après les résultats d'ensemble des opérations de toute nature effectuées par les entreprises, y compris notamment les cessions d'éléments quelconques de l'actif, soit en cours, soit en fin d'exploitation."

104) Art. 38, § 2 CGI lautet:

"Le bénéfice net est constitué par la différence entre les valeurs de l'actif net à la clôture et à l'ouverture (Fortsetzung nächste Seite)

"somme de tous les gains et toutes les charges" ergibt, untermauert. Die Vorschrift des Artikels 38, § 2 CGI kann nämlich deshalb keine Steuerbilanz im Sinne des deutschen Einkommensteuerrechts schaffen bzw. fordern, weil das französische Steuerrecht keine allgemeinen Bestimmungen zur Durchführung des Betriebsvermögensvergleichs enthält. 105)

Der steuerpflichtige Gewinn, der "bénéfice net", deckt sich also damit im Wesen mit dem "bénéfice comptable", dem buchhalterischen Gewinn, und enthält "comme lui, ... les gains de toute nature", die um "tous les frais, charges et pertes de l'exercice" vermindert werden. 106) 107)

Der Grundsatz, daß sich der steuerliche Reingewinn, der "bénéfice net", mit dem buchhalterischen Gewinn, dem "bénéfice comptable", deckt, wird insoweit durchbrochen, als die einzelnen Posten, aus denen sich der "bénéfice comptable" errechnet, für die Ermittlung des "bénéfice net" untersucht werden, inwieweit ihr Ansatz den steuerlichen Vorschriften entspricht, ob und inwieweit die einzelnen Positionen also steuerlich berücksichtigt werden dürfen bzw. ob und inwieweit zusätzliche Beträge verrechnet werden müssen.

Fortsetzung von Fußnote 104)

de la période dont les résultats doivent servir de base à l'impôt diminuée des suppléments d'apport et augmentée des prélèvements effectués au cours de cette période par l'exploitant ou par les associés."

105) Vgl. Barthel Wolfgang, Die gewerbliche Gewinnermittlung in der französischen Einkommen- und Körperschaftsteuer, Diss. Frankfurt/M. 1956, S. 83.

106) Vgl. "Précis fiscal 1957", 6^e édition, Paris 1957, S. 40, Nr. 11.

107) Die Tatsache, daß für das französische Steuerrecht die Gewinn- und Verlustrechnung die Grundlage für die steuerliche Gewinnermittlung ist, besagt nicht, daß der Bilanz keinerlei Bedeutung beigemessen wird. Mit der jährlichen Steuererklärung ist nämlich nicht nur eine Gewinn- und Verlustrechnung, sondern auch eine Abschrift der Bilanz bei der Steuerbehörde einzureichen. (Vgl. Guide du Contribuable, Paris 1958, S. 31)

Solche Ausnahmen aus dem Grundsatz der Identität von "bénéfice comptable" und "bénéfice net" gelten z.B. "soit pour faciliter ou encourager les investissements (provisions pour renouvellements, exonération sous condition de emploi), soit pour tenir compte de certaines situations (décès de l'exploitant, cession, cessation d'entreprise)" 108).

2. Die Berechnung des "bénéfice fiscal".

a₁) Die Erträge.

a₂) Der Rohgewinn.

Bei der Berechnung des "bénéfice fiscal" steht auf der Ertragsseite in der Regel als wichtigste Größe der Rohgewinn, der sich aus dem Betrag aller Verkaufserlöse in der betreffenden Periode abzüglich des Wareneinsatzes in dieser Periode ergibt. 108a)

b₂) Die Veräußerungs- und Aufwertungsgewinne.

Neben den Rohgewinn stellen die Veräußerungs- und Aufwertungsgewinne, die bei Gütern des Anlagevermögens dann entstehen, wenn der tatsächliche Wert eines Wirtschaftsgutes seinen Wertansatz in der Bilanz übersteigt und dieser Mehrwert (=plus - value) realisiert wird, oft einen nicht unbeträchtlichen Posten auf der Ertragsseite dar.

Die Realisation der Mehrwerte tritt normalerweise bei Verkauf, Entnahme oder andern Arten des Besitzwechsels ein, sie ist aber nicht unbedingt bei der Aufwertung gegeben, die nach französischem Steuerrecht zur Berücksichtigung einer inflationären Entwicklung zulässig ist. 109)

108) Wie Fußnote 106).

108a) Bestandsveränderungen, die ebenfalls den Gewinn beeinflussen, werden dabei im Wareneinsatz erfasst, da dieser sich aus Anfangsbestand zuzüglich Zugänge und abzüglich Endbestand errechnet.

Diese realisierten Mehrwerte sind in ihrer ganzen Höhe steuerpflichtig und deshalb auch dem "bénéfice fiscal" zuzurechnen. 110)

c₂) Die Nebeneinkünfte (=revenus accessoires).

a₃) Die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

Bei der Berechnung des "bénéfice fiscal" als "bénéfice industriel et commercial" ist der Ansatz der Nebeneinkünfte insofern problematisch, als geklärt werden muß, ob diese Einkünfte im Rahmen der betrieblichen Tätigkeit erwirtschaftet worden sind und damit zum Betriebsergebnis gehören und als solche der Besteuerung unterworfen werden oder aber ob diese Einkünfte jeweils in der sie betreffenden Einkunftsart der "taxe proportionnelle" unterliegen.

So stellen die "revenus fonciers", die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung also, nur dann einen Teil des gewerblichen Gewinns dar, wenn das ertragbringende Gebäude oder Grundstück bilanziell erfaßt ist. Ist es in der Bilanz enthalten, ist auf jeden Fall sein Ertrag dem Gewinn hinzuzurechnen, gleichgültig, ob das Grundstück betrieblich genutzt wird oder nicht: Ist es betrieblich genutzt, ist sein Ertrag bzw. Ertragswert eo ipso im Betriebsgewinn enthalten und deshalb auch bei einer Vermietung oder Verpachtung dem Betriebsgewinn hinzuzurechnen. Ist das Grundstück dagegen - obwohl bilanziert - zu privatem Gebrauch bestimmt, muß sein Nutzungswert 111) dem Betriebsergebnis zugerechnet werden.

b₃) Die Einkünfte aus Kapitalvermögen.

Für die Beantwortung der Frage, wann die "revenus mobiliers",

109) Um die Aufwertungsgewinne nicht in den "plusvalues" erscheinen zu lassen, wird in Höhe der Aufwertung eine steuerfreie Aufwertungsrücklage gebildet, der Aufwertungsgewinn damit also neutralisiert. (Vgl. "Revision des bilans", Art. 45 - 49 CGI!).

110) Vgl. Art. 47, § 2 CGI.

die Einkünfte aus Kapitalvermögen also, zum Betriebsgewinn gehören, müssen diese in die "revenus de créances, dépôts et cautionnements" und die übrigen "revenus mobiliers", also die Einkünfte aus Wertpapieren und Beteiligungen, unterschieden werden.

Während die erste Gruppe dieser Einkünfte im allgemeinen zum Gewerbegewinn rechnet ¹¹²⁾ und nur dann, wenn die ertragbringenden Kapitalien vollkommen von dem gewerblichen Betrieb losgelöst sind, unter den Einkünften aus Kapitalvermögen erscheint und auch als solche besteuert wird, unterliegen die Einkünfte aus Wertpapieren und Beteiligungen wegen des Quellenabzugsverfahrens bei der Besteuerung dieser Einkunftsart inner der "taxe proportionnelle sur les revenus des valeurs mobilières et créances, dépôts et cautionnements", und zwar auch dann, wenn sie im Rahmen eines Gewerbetriebes erwirtschaftet werden und an sich Teile des gewerblichen Gewinns darstellen. In diesem Falle werden die um den Steuerbetrag verkürzten Teile der Kapitaleinkünfte, also der tatsächlich vereinnahmte Betrag, dem Gewerbegewinn hinzugerechnet, davon zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung ¹¹³⁾ aber bei der Ermittlung des einkommen- bzw. Körperschaftsteuerpflichtigen Gewerbegewinns wieder abgesetzt.

- c₃) Die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft sowie aus selbständiger Tätigkeit.

Erzielt ein Gewerbebetrieb Erträge aus land- und forstwirtschaftlichen

111) Vgl. Art. 237 CGI, der die Höhe dieses Wertes vorschreibt bzw. dafür eine Grenze angibt.

112) Vgl. Art. 124 CGI.

113) Die Doppelbesteuerung würde sich dadurch ergeben, daß diese Einkünfte einmal der Kapitalertragssteuer im Quellenabzugsverfahren unterworfen würden und zum andern die Nettoerträge wieder mit der "taxe proportionnelle sur les bénéfices industriels et commerciaux" belastet würden.

schaftlicher oder nicht gewerblicher, also selbständiger Tätigkeit, erhöhen diese Erträge den steuerpflichtigen Gewerbegewinn dann, wenn die gewerbliche Tätigkeit die land- und forstwirtschaftliche bzw. selbständige Tätigkeit überwiegt. Die genannten Erträge werden also nicht als Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft bzw. aus selbständiger Tätigkeit, sondern im Rahmen des "bénéfice fiscal" als Einkünfte aus Gewerbebetrieb versteuert. 114)

d₂) Die sonstigen Erträge.

Die sonstigen Erträge umfassen all diejenigen Gewinne, die weder im Bruttogewinn noch in den Veräußerungs- und Aufwertungsgewinnen und auch nicht in den "revenus accessoires" enthalten sind. Ob sie dem "bénéfice fiscal" zugerechnet werden oder nicht, hängt vom Einzelfall ab. So sind z.B. die "indemnités", die Entschädigungen von Seiten einer Versicherung, von Seiten des Staates oder auch von privater Seite grundsätzlich Teile des steuerpflichtigen Gewinns, doch bleiben gewisse Entschädigungen steuerfrei und sind deshalb nicht dem "bénéfice fiscal" zuzurechnen.

So sind die den Buchwert eines Wirtschaftsgutes übersteigenden Teile einer Entschädigung, die für Brandschäden, Transportschäden, gerichtliche Ausweisung, Enteignung, Beschlagnahme u.ä. gezahlt werden, steuerfrei, sofern in bestimmter Frist eine Ersatzbeschaffung für das ausgeschiedene Wirtschaftsgut im Sinne von Art. 40 CGI vorgenommen wird. 115) 116)

114) Vgl. Art. 135 CGI, der ausdrücklich bestimmt:
Lorsqu'une entreprise industrielle ou commerciale étend son activité à des opérations dont les résultats entrent dans la catégorie des bénéfices de l'exploitation agricole ou dans celle des bénéfices des professions non commerciales, il est tenu compte de ces résultats pour la détermination des bénéfices industriels et commerciaux à comprendre dans les bases de la taxe proportionnelle".

115) Vgl. Précis fiscal 957, a.a.O., S. 45, Nr. 19

Steuerfrei und deshalb nicht Bestandteil des "bénéfice fiscal" sind auch alle Entschädigungen, die von ausländischen Regierungen an französische Staatsbürger für Enteignung oder Verstaatlichung ihres Besitzes geleistet werden, sowie die "indemnité de dommages de guerre pour reconstruction ou réconstitution d'immobilisations détruites" (=Wiederaufbauent-schädigung), die der französische Staat den betreffenden Unternehmungen für den Wiederaufbau ihrer im Krieg zer-störten Anlagen gewährt.

Steuerpflichtig und deshalb den "bénéfice fiscal" erhöhend sind dagegen eine Reihe anderer Entschädigungen, so z.B. die "indemnité pour remplacement des stocks" ¹¹⁷⁾, die Entschä-digungen wegen unerlaubter Handlungen, die Einnahmen aus Ver-tragsstrafen u.a.m..

Neben diesen "indemnités" sind folgende "profits divers" steuerpflichtig und damit Bestandteil des "bénéfice fiscal":

1. eingenommene Pfandgelder, soweit die entsprechende Emballage nicht zurückgeliefert wird;
2. Reugelder;
3. Steuerherabsetzungen (=Steuerlasse), soweit sie Betriebssteuern betreffen;
4. Kuragerwinne;
5. Gewinne aus der Auflösung gegenstandslos gewordener Rückstellungen;

116) Diese Regelung entspricht der "Rücklage für Ersatzbe-schaffung" in deutschen Steuerrecht. (Vgl. Blümich Walter, Falk Ludwig, Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., Berlin und Frankfurt/Main 1959, Bd. 1, S. 401 f sowie Anmerkung 29 zu § 6, S. 566 ff, hier besonders S. 570 ff.)

117) Die "indemnité pour remplacement des stocks" (=Entschä-digung für Wiederauffüllung des Vorratslagers) bleibt auf Antrag des Steuerpflichtigen steuerfrei. (Vgl. Précis fiscal 1957, a.a.O., S. 46, Nr. 261)

6. Einnahmen aus der Überlassung von Lizenzen und Markenrechten;
7. Nachlaß von Schulden;
8. Ristornierung (Vergütungen);
9. Subventionen und andere unentgeltliche Zuwendungen.

Aus dieser Aufzählung der steuerpflichtigen "profits divers" sowie der Betrachtung der "indemnités" ist zu erkennen, daß grundsätzlich alle Einnahmen in Geld oder Geldwert und alle Passivminderungen eines Unternehmens dem "bénéfice fiscal" zuzurechnen sind und daß nur hinsichtlich gewisser Entschädigungen eine Ausnahme aus diesem Grundsatz besteht.

b₁) Der Aufwand (= pertes et charges).

a₂) Allgemeiner Überblick über die Verluste und Belastungen.

Den positiven Einflußgrößen des "bénéfice fiscal", dem Bruttogewinn, den Veräußerungs- und Aufwertungsgewinnen, den Nebeneinkünften sowie den sonstigen Erträgen, stehen die Verluste und Belastungen als negative Einflußgrößen gegenüber.

Die Anerkennung der Verluste und Belastungen als den "bénéfice fiscal" vermindernde Größen, ihre Anerkennung als steuerlich abzugsfähige Posten also, setzt voraus, daß die "pertes et charges" im Zusammenhang mit dem Betriebsablauf - also nicht in persönlicher Sphäre - auf französischem Boden ¹¹⁸⁾ entstanden sind und eine schon eingetretene Verminderung oder eine in Zukunft wahrscheinliche Verminderung des Betriebsvermögens beinhalten. ¹¹⁹⁾

Nach Art. 39 - 1 CGI, der bestimmt, daß alle Verluste und

118) "Par ailleurs, par application du principe de territorialité de l'impôt il ne peut y avoir déduction d'une perte subie à l'étranger lors même que les deux entreprises seraient liées."
(Vgl. Précis fiscal 1957, a.a.O., S. 47, Nr. 221)

119) Vgl. Barthel Wolfgang, a.a.O., S. 161.

Belastungen des Betriebes steuerlich absetzbar sind, und der auch z. T. eine Aufzählung dieser Posten vornimmt, lassen diese sich in drei Gruppen einteilen, nämlich in

1. die Aufwendungen, denen in der laufenden Periode Ausgaben gegenüberstehen;
2. die Aufwendungen, denen Ausgaben in früheren Perioden entsprechen, und
3. die Aufwendungen, die erst in späteren Perioden zu Ausgaben führen. ¹²⁰⁾

b₂) Die Aufwendungen mit Ausgaben in der gleichen Periode.

Zu dieser Gruppe der Verluste und Belastungen zählen alle Personalkosten mit Löhnen und Gehältern einschließlich Sachleistungen, Sozialversicherungsbeiträgen, Beiträgen zur Lehrlingsförderung, Gratifikationen und Vergütungen an mitarbeitende Familienangehörige - auch an die mitarbeitende Ehefrau, sofern die Vergütung tatsächlich gezahlt wird, angemessen ist und der Unternehmer die darauf entfallenden Sozialversicherungsbeiträge und Lohnsteuern, die "tax proportionnelle sur les traitements, salaires, pensions et rentes viagères" entrichtet: ^{120 a)}

Außerdem gehören dazu die Miet- und Pachtzahlungen, die indirekten Steuern sowie von den direkten Steuern die Betriebssteuern, ferner die Prämien für Versicherungen gegen Risiken des Betriebes, die Fremdkapitalzinsen, die Ausgaben für Bürobedarf, die Reklameaufwendungen, sofern sie nicht als "frais de premier établissement" zu aktivieren sind, die Aufwendungen für Forschungs- und Versuchsarbeiten sowie die Beiträge zu Berufsvertretungen, die Beiträge zu der gesetzlichen Altersversorgung der Unternehmer ¹²¹⁾, Prozeßkosten, Kraftfahrzeugkosten und alle Kosten, die bei der Auflösung eines Unternehmens entstehen.

120) Vgl. Barthel Wolfgang, a.a.O., S. 160.

120a) Vgl. Bornemann Richard, Französische und deutsche Einkommensteuer und Gewerbesteuer, Gutachten erstattet im Auftrage der Europa-Akademie (Maschinenschrift, 1951), S. 58.

121) Im deutschen Steuerrecht sind diese Beiträge nur als Sonderausgaben abzugsfähig.

c₂) Die Aufwendungen mit Ausgaben in früheren Perioden.

Diese Gruppe der den "bénéfice fiscal" vermindern den Aufwendungen umfaßt alle Wertminderungen des Vermögens und findet normalerweise erst bei der Bilanzerstellung Berücksichtigung.

Diese Wertminderungen können einmal in einem tatsächlichen Verlust, d.h. dem Untergang oder der Entwendung eines Wirtschaftsgutes oder der Veräußerung eines Wirtschaftsgutes unter dem Buchwert oder auch dem Ausfall von Forderungen liegen, und sie können andererseits mit der allmählichen Abnutzung der Wirtschaftsgüter, sei sie technisch oder wirtschaftlich bedingt, gegeben sein.

Während bei der ersten Art der Wertminderungen der gesamte Bilanzansatz des betreffenden Wirtschaftsgutes verschwindet und der entsprechende Betrag als Verlust erscheint, wird bei der zweiten Art nur der der Wertminderung entsprechende Betrag direkt oder indirekt abgeschrieben und als Verlust ausgewiesen.

Dabei werden die technische Abnutzung und die Verringerung der wirtschaftlichen Lebensdauer der Anlagegüter ("dépréciation par l'usage ou par le temps") in den "amortissements" berücksichtigt, während die außergewöhnlichen technischen und wirtschaftlichen Wertminderungen einschließlich der nach deutschem Steuerrecht in den Teilwertabschreibungen erfaßten Wertminderungen in den "décotes" ihren Niederschlag finden.

d₂) Die Aufwendungen mit Ausgaben in späteren Perioden.

a₃) Rückstellungen.

Die Aufwendungen mit Ausgaben in späteren Perioden werden von den "provisions", 122) den Rückstellungen also, gebildet, die

122) Gesetzlich geregelt sind die "provisions" in Art. 39 - 1 - 50 CGI.

dann als auf den "bénéfice fiscal" negativ wirkende Größen anerkannt werden, wenn gegenwärtige Ereignisse den zukünftigen Eintritt dieser "pertes et charges" wahrscheinlich machen.

So sind als Rückstellungen für zukünftige Verluste die Rückstellungen für zweifelhafte Forderungen sowie die Rückstellungen für Selbstversicherung ¹²³⁾ abzugsfähig, und als Rückstellungen für zukünftige Lasten können die Rückstellungen für Abschlußzahlungen von Betriebssteuern, die Prozeßrückstellungen und die Rückstellungen für Großreparaturen abgesetzt werden.

b₃) Steuerfreie Rücklagen.

a₄) Steuerfreie Rücklagen wirtschaftspolitischen Ursprungs.

"Provisions" ^{123a)} besonderer Art hat das französische Steuerrecht aus wirtschaftspolitischen Gründen für zwei Branchen der französischen Wirtschaft geschaffen, und zwar für die Zeitungsbranche und die Erdgas- und Erdölbranche.

Die Unternehmen der Zeitungsbranche können aus den Gewinnen der Jahre 1945 bis 1954 bis zur Höhe der jeweiligen Gewinne steuerfreie Rücklagen bilden, die sie für Neuausstattungen ihrer Betriebe mit Maschinen und Material verwenden können

123) Die Rückstellungen für Selbstversicherung werden vom deutschen Steuerrecht nicht anerkannt, sie können hier bilanziell nur als Rücklagen, und zwar als steuerpflichtige Rücklagen berücksichtigt werden. (Vgl. Knebel Heinz Rudolf, Die Rückstellungen in der steuerlichen Erfolgsbilanz, betrachtet vom Standpunkt der statischen und der dynamischen Bilanzauffassung, Diss. Frankfurt/Main 1959, S. 204 ff.) Zur französischen Regelung vgl. die Broschüre des Verlages Impôts et Sociétés "Frais Généraux, Amortissements, Provisions", 2^e éd., Paris 1951, S. 42 und 100 f.

123a) Der französische Gesetzgeber bezeichnet diese steuerfreien Rücklagen als "provisions", also als Rückstellungen, und betont damit die Steuerfreiheit dieser Positionen.

und die sie spätestens fünf Jahre nach ihrer Dotierung wieder auflösen müssen. 124)

Ebenso haben die Unternehmen der Erdgas- und Erdölbranche, die im Mutterland oder andern französischen Gebieten die Suche und Ausbeute von Erdöl und Ergas betreiben, die Möglichkeit, vom Jahre 1952 an 30 % ihrer jährlichen Gewinne, höchstens jedoch 27,5 % des Umsatzes aus den Verkäufen ihrer Ausbeuten zum Zwecke der "réconstitution des gisements" als steuerfreie Rücklage gewinnmindernd zu passivieren. Auch diese Rückstellungen müssen bei Nichtverwendung spätestens fünf Jahre nach ihrer Dotierung wieder aufgelöst werden. 125)

b₄) Steuerfreie Rücklagen währungs-
politischen Ursprungs.

a₅) "Provision pour fluctuation des
Cours".

Ebenfalls keine Rückstellung, sondern eine "steuerfreie Rücklage" hat der französische Gesetzgeber mit der "provision pour fluctuation des cours" 126) für die Unternehmen geschaffen, deren Haupttätigkeit in der ersten Verarbeitung von Rohstoffen 127) besteht, die auf internationalen Märkten erworben werden.

Die Berechnung der Rücklage wird so vorgenommen, daß zunächst für das betreffende Unternehmen ein "stock de base", quasi ein "eiserner Bestand" errechnet wird, der mit dem Gestehungspreis bzw. niedrigeren Tageskurs zu Ende des letzten Geschäftsjahres multipliziert wird. Von diesem Ergebnis wird das

124) Vgl. Art. 39, Abschn. II CGI. Diese Vorschrift geht auf das Gesetz Nr. 45 - 1095 vom 31. Dezember 1945 zurück.

125) Vgl. Art. 39, Abschnitt II CGI.

126) Vgl. Art. 39 - 1^{er} - 5^o CGI.

127) Diese Rohstoffe sind erschöpfend in Art. 4 des Annexe III CGI aufgezählt.

Produkt aus dem "stock de base", multipliziert mit dem Mittelpreis der Jahre 1945 bis 1947, der um die Veränderung des Dollarkurses berichtigt wird,¹²⁸⁾ abgezogen. Die Differenz zwischen diesen beiden Produkten stellt die "provisions pour fluctuation des cours" zu Ende des betreffenden Jahres dar.¹²⁹⁾ Mehrbeträge bzw. Minderbeträge gegenüber der Vorjahresrückstellung müssen dem steuerpflichtigen Gewinn zugerechnet bzw. von ihm abgezogen werden.

b₅) "Décote ou dotation sur stocks".

Eine ähnliche Funktion wie die "provisions pour fluctuation des cours" hat die "décote ou dotation sur stocks".^{129a)} Während aber die "provision" Scheingewinne neutralisiert, die durch Preisschwankungen auf den Rohstoffmärkten der Welt entstanden sind, eliminiert die "décote ou dotation" die Scheingewinne, die auf einer Geldwertverschlechterung bzw. auf dem Preisanstieg für Güter des Vorratsvermögens überhaupt beruhen.

128) Die Veränderung des Dollarkurses wird dadurch berücksichtigt, daß das Produkt aus "stock de base" mal Mittelpreis der Jahre 1945 bis 1947 mit dem Verhältnis des Dollarkurses zur Zeit der Rückstellungsberechnung zu dem Dollarkurs am 31. Dezember 1946 (= 119,10) multipliziert wird.
(Siehe auch Fußnote 129!)

129) Formelmäßig läßt sich die Berechnung der "provisions pour fluctuation des cours" folgendermaßen darstellen:

$$\text{steuerfreie Rücklage} = S \times D - S \times P_c \times \frac{D}{119,10},$$

wobei S den "stock de base", P den Gestehungspreis, P_c den Mittelpreis der Jahre 1945 bis 1947 und D den gegenwärtigen Dollarkurs symbolisieren. (Vgl. Précis fiscal 1957, a.a.O., S. 59!)

129a) Vgl. Précis fiscal 1957, a.a.O., S. 43 ff.

Steuerfrei bleiben nach dem Willen des Gesetzgebers durch die "décote ou dotation sur stocks" entweder

1. die Beträge, die die Unternehmung als Folge der Erhöhung ihrer Einkaufspreise in der laufenden Periode über die Einkaufspreise der verbrauchten oder verkauften Waren in ihr Vorratsvermögen hat investieren müssen, oder
2. die Beträge, die der Unternehmung für einen späteren Ersatz des Vorratsvermögens, das sie in der laufenden Periode ohne Möglichkeit des Ersatzes realisiert hat, unerlässlich sind.

Im einzelnen wird die "décote ou dotation" wie folgt berechnet:

1. Zunächst muß für jedes Unternehmen das Vorratsvermögen, das für die Erfüllung der Unternehmungsaufgabe erforderlich ist, hinsichtlich Menge oder Wert geschätzt werden. Es muß alle vier Jahre überprüft werden, um den normalen, durch die geschäftliche Tätigkeit bedingten Änderungen Rechnung zu tragen. Es ergibt sich als Mittel aus den Vorräten zu Ende der drei letzten Perioden, die der Periode vorausgehen, für die das notwendige Vorratsvermögen festgestellt werden soll.
2. Nach der Bestimmung des notwendigen Vorratsvermögens nach Menge oder Wert muß der Betrag ermittelt werden, der bei Anwendung der normalen Bewertung der Vorräte zu Ende jedes Geschäftsjahres abzugsfähig ist. Dies geschieht dadurch, daß entweder
 - a) das mengenmäßig bestimmte notwendige Vorratsvermögen mit der Differenz zwischen dem Einheitspreis der Waren zu Ende des betreffenden Zeitraumes und dem Einheitspreis, wie er der Bilanzierung zu Grunde liegt, multipliziert wird, oder
 - b) das wertmäßig bestimmte notwendige Vorratsver-

mögen mit Indizes multipliziert wird, die auf Grund der Preisänderungen durch Gesetz bzw. Dekret festgelegt werden.

3. Dieser so ermittelte abzugsfähige Betrag wird dem entsprechenden Betrag, wie er zu Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres errechnet worden ist, gegenübergestellt.

Ist der neu festgestellte Betrag höher als der der vorangegangenen Periode, ist die Differenz als zusätzlicher gewinnmindernder Posten zu behandeln.

Ist der neu festgestellte Betrag niedriger als der der vorangegangenen Periode, muß die Differenz dem steuerpflichtigen Gewinn hinzugerechnet werden.

4. Bilanzuell berücksichtigt werden die abzugsfähigen Beträge entweder als "décote", d.h. als Teilwertabschreibung auf die bilanzierten Güter des Vorratsvermögens, oder als "dotation", d.h. als Wertberichtigungsposten zum Vorratsvermögen. Abgesehen von der erstmaligen bilanziellen Berücksichtigung der "décote ou dotation sur stocks" werden in den einzelnen Jahren nur die Differenzen bilanziell erfaßt, und zwar im Falle positiver Differenzen, also bei Vorliegen von Preissteigerungen, als "complément de décote ou de dotation sur stocks".

c₁) Zusammenfassende Betrachtung über die Berechnung des "bénéfice fiscal".

Zusammenfassend läßt sich der "bénéfice fiscal" wie folgt beschreiben: Grundlage für die Ermittlung des "bénéfice fiscal" ist der "bénéfice brut", der Rohgewinn. Ihm werden hinzuge-rechnet

1. die Veräußerungs- und Aufwertungsgewinne,
2. die Nebeneinkünfte mit
 - a) den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung,
 - b) den Einkünften aus Kapitalvermögen, soweit

diese nicht als Erträge aus Beteiligungen und Wertpapieren dem Quellenabzugsverfahren unterliegen,

c) den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft sowie selbständiger Tätigkeit, wenn die gewerbliche Tätigkeit überwiegt.

3. die sonstigen Erträge mit Ausnahme gewisser Entschädigungen.

Diese Summe wird vermindert um

1. die laufenden Aufwendungen,
2. die verrechneten Aufwendungen von Ausgaben in früheren Perioden, die Abschreibungen also, und
3. die antizipierten Aufwendungen von Ausgaben späterer Perioden, also in erster Linie die Rückstellungen sowie steuerfreien Rücklagen wirtschafts- und währungspolitischer Art.

Von diesem Ergebnis aus Erträgen sowie Verlusten und Belastungen wird ein eventuell vorgetragener Verlust abgesetzt, 130) bevor der endgültige "bénéfice fiscal" vorliegt, wie er von der "taxe proportionnelle sur les bénéfices industriels et commerciaux" besteuert wird. 131) 132)

130) Der Verlustvortrag - "report déficitaire" - wird vom französischen Steuerrecht als abzugsfähiger Posten anerkannt (Vgl. Art. 44 CGI sowie Précis fiscal 1957, a.a.O., S. 60).

131) Außer den genannten Posten muß u. U. auch noch der Betrag der "revenus mobiliers" abgesetzt werden, der entweder bereits im Quellenabzugsverfahren besteuert wurde oder aber der von der Proportionalsteuer befreit ist.

132) Dieser "bénéfice fiscal" ist nicht der gleiche, wie er der "impôt sur les sociétés" unterliegt. Der Körperschaftssteuerpflichtige Gewinn weicht nämlich von dem von der BIC betroffenen Gewinn in gewissen Punkten ab. Diese Abweichungen sollen aber im Rahmen vorliegender Untersuchung nicht abgehandelt werden. Sie werden nur dort erwähnt, wo sie das Problem dieser Arbeit betreffen.

c) Die am "bénéfice fiscal" vorzunehmenden Korrekturen.

1. Vorbemerkung.

Der nach der BIC steuerpflichtige "bénéfice fiscal" ist - darauf wurde oben schon hingewiesen - nicht ohne weiteres als Besteuerungsgrundlage für den "prélèvement temporaire sur les suppléments de bénéfices" geeignet. Da die Mehrgewinnsteuer wegen ihrer zeitlichen Begrenzung mehr noch als die laufenden Steuern auf die periodengerechte Verteilung des Gewinns achten müssen und da diese Steuer im Gegensatz zu den laufenden Steuern nur oder doch in erster Linie das ordentliche Betriebsergebnis treffen will, müssen am "bénéfice fiscal" Korrekturen vorgenommen werden, die der Besonderheit der Mehrgewinnsteuer Rechnung tragen und vom "bénéfice fiscal" zu einem Gewinn hinführen, der den Erfordernissen des "prélèvement temporaire" gerecht wird.

Außerdem muß der für einen bestimmten Wirtschaftszeitraum ermittelte mehrgewinnsteuerpflichtige Gewinn dann auf den Besteuerungszeitraum für die Mehrgewinnsteuer umgerechnet werden, wenn der Gewinnermittlungszeitraum vom Besteuerungszeitraum abweicht.

Wie der französische Gesetzgeber diese Probleme für den "prélèvement temporaire" gelöst hat, sollen die folgenden Ausführungen zeigen.

2. Korrekturen zur Ermittlung des periodengerechten Gewinns.

a₁) Abzug periodenfremder Erträge.

a₂) Abzug der Veräußerungsgewinne.

Die Veräußerungs- und Aufwertungsgewinne, die "plus-values de cession et de réévaluation", sind - wie oben dargelegt wurde - als außerordentliche Erträge Bestandteil des "bénéfice fiscal" und als solche zunächst auch Teil des mehrgewinnsteuerpflichtigen Gewinns.

Da diese Erträge bei Befolgung des Verursachungsprinzips nicht

der steuerpflichtigen Periode zugerechnet werden können und damit auch nicht mit dem "prélèvement temporaire" belegt werden können, bestimmt Art. 5 des Dekrets Nr. 57 - 335, daß die im steuerpflichtigen Gewinn des Veranlagungszeitraums enthaltenen Veräußerungsgewinne von diesem abgesetzt werden dürfen.

Veräußerungsgewinne im Sinne dieser Vorschrift sind alle "plus-values", die aus der Veräußerung von Gütern des Anlagevermögens ¹³³⁾ und aus der Veräußerung von Wertpapieren ¹³⁴⁾ herrühren, die sich länger als fünf Jahre im Portefeuille der Unternehmung befanden.

Nicht abzugsfähig sind demnach die "plus-values", die ihre Entstehung einer Aufwertung von Anlagegütern, also einer "révision du bilan" ¹³⁵⁾ verdanken. Diese Aufwertungsgewinne, die "plus-values de réévaluation", erfahren im Rahmen der Mehrgewinnbesteuerung keine andere Behandlung als bei der laufenden Besteuerung, ¹³⁶⁾ d.h., diese Gewinne bleiben durch die Bildung passiver Gegenposten solange steuerfrei, als sie nur buchhalterischer Natur sind und nicht verwandt bzw. ausgeschüttet werden.

Aber nicht nur die im Veranlagungszeitraum erzielten Veräußerungsgewinne sind als nicht periodenverursachte Erträge vom "bénéfice fiscal" absetzbar, sondern auch die Veräußerungsgewinne, die in früheren Perioden den in den Veranlagungszeitraum vorgetragenen Verlust gemindert haben, können nach einer Verwaltungsanordnung ¹³⁷⁾ dem Verlustvortrag zugerechnet und damit vom "bénéfice fiscal" des Veranlagungszeitraumes abgezogen werden.

133) Vgl. Art. 40, § 1 CGI.

134) Vgl. Art. 40, § 2, Abs. I CGI.

135) Vgl. Art. 45 - 49 CGI.

136) Vgl. Fußnote 109)!

Wenn auch die Berücksichtigung des Verlustvortrags beim mehrgewinnsteuerpflichtigen Veranlagungsgewinn nicht dem Prinzip der Periodizität entspricht, so ist der Verlustvortrag innerhalb dieses Gewinnes doch damit zu rechtfertigen, daß der Veranlagungsgewinn insoweit nicht steuerlich belastet werden soll, als er Verluste früherer Jahre ausgleichen muß. Damit ist aber auch die Aufrechnung der Veräußerungsgewinne gerechtfertigt, die in früheren Perioden den vortragsfähigen Verlust vermindert haben.

b₂) Abzug von "sonstigen Erträgen".

Im Dekret Nr. 57 - 335 sind für die "profits divers" keine Vorschriften ergangen. Das bedeutet, daß diese Erträge im Rahmen der Mehrgewinnbesteuerung nicht anders als auch für die laufende Besteuerung behandelt werden und deshalb Hinzurechnungen zum "bénéfice fiscal" bzw. Kürzungen davon nach diesem Gesetz für die Berechnung des mehrgewinnsteuerpflichtigen Veranlagungsgewinns nicht in Frage kommen.

Damitsind - von Ausnahmen abgesehen ¹³⁸⁾ - einmalige Erträge wie z. B. Entschädigungen, die, mit dem Maßstab des Verursachungsprinzips gemessen, keinerlei Beziehung zur Veranlagungsperiode haben, aber auch Subventionen, Schuldennachlässe, Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen u. ä. Teile des Veranlagungsgewinns und deshalb mehrgewinnsteuerpflichtig. Da hierin aber ein zu grober Verstoß gegen das Periodizitätsprinzip liegt, dem der Gesetzgeber in anderen Fällen Rechnung trägt, hat die Finanzverwaltung entschieden, daß gewisse "profits exceptionnels", die die Ertragslage des Veranlagungszeitraums wesentlich verfälschen, auf Antrag für die Ermittlung des mehrgewinnsteuerpflichtigen Gewinns vom "bénéfice fiscal" abgesetzt werden können. ¹³⁹⁾

137) Vgl. "Circulaire du 20 avril 1957 de la Direction générale des Impôts" (im folgenden "Circ. adm." zitiert), Abschnitt 31.

138) Vgl. dazu die Ausführungen über die "sonstigen Erträge", S. 69 f.

139) Vgl. Circ. adm., Abschnitt 30.

b₁) Hinzurechnung periodenfremder Aufwendungen.

a₂) Hinzurechnung der "complément de décote ou de dotation sur stocks."

Die "décote ou dotation sur stocks" dient - das wurde oben dargelegt - 140) der Neutralisierung von Scheingewinnen, die in der Geldwertverschlechterung bzw. im Preisanstieg des Vorratsvermögens begründet liegen. Dabei wird bei Vorliegen von Preissteigerungen jährlich die "décote ou dotation" nur in der durch die Preissteigerungen verursachten Höhe ergänzt, d.h. die "décote ou dotation sur stocks" um die "complément" erhöht.

Da es für die laufende Besteuerung möglich ist, in dieser "complément" auch Preissteigerungen früherer Jahre zu berücksichtigen, also "décote ou dotations" nachzuholen, wird u. U. der dem mehrgewinnsteuerpflichtigen Veranlagungsgewinn zugrunde liegende "bénéfice fiscal" um "compléments" früherer Perioden vermindert.

Um auch hier dem Verursachungsprinzip zur Geltung zu verhelfen, schreibt Art. 5 - 1 - 2^o des Dekrets Nr. 57 - 335 vor, daß dem Veranlagungsgewinn des "prélèvement temporaire" die "compléments de décote ou de dotation sur stocks" insoweit wieder zugerechnet werden müssen, als sie für Preissteigerungen früherer Perioden vom "bénéfice fiscal" abgesetzt worden sind.

b₂) Hinzurechnung von Teilen der "provision pour fluctuation des cours".

Wie die "décote ou dotation sur stocks" dient auch die "provision pour fluctuation des cours" 141) der Eliminierung von Scheingewinnen, und zwar insbesondere der Scheingewinne, die durch Preiserhöhungen auf den Rohstoffmärkten der Welt entstanden sind.

Wie die "décote ou dotation sur stocks" soll auch die

140) Vgl. S. 87ff vorliegender Untersuchung!

"provision pour fluctuation des cours" zu Ende einer jeden Periode neu ermittelt und sollen etwaige Mehr- oder Minderbeträge im Vergleich zum Vorjahr der "provision" zugeführt bzw. davon abgezogen werden und damit der steuerpflichtige Gewinn vermindert bzw. erhöht werden. Während für die laufende Besteuerung die Nachholung von Erhöhungen der "provision" auf Grund von Preiserhöhungen in früheren Perioden möglich ist, kann der Gesetzgeber dies für die Mehrgewinnbesteuerung wegen der größeren Bedeutung des Verursachungsprinzips nicht zugehen. Deshalb bestimmt er in Art. 5 - 1 - 3^o des Dekrets Nr. 57 - 335, daß der "bénéfice fiscal" zum Zwecke der Mehrgewinnbesteuerung um die Teile der "provision pour fluctuation des cours" zu erhöhen ist, die auf Grund von Preiserhöhungen in früheren Veranlagungszeiträumen den "bénéfice fiscal" der mehrgewinnsteuerpflichtigen Periode geschmälert haben. 142)

c₂) Das Verhältnis von "décote ou dotation sur stocks" und "provision pour fluctuation des cours" zueinander bei der Hinzurechnung.

Nach Art. 0013, Annexe II CGI können die "décote ou dotation sur stocks" und die "provision pour fluctuation des cours" nicht nebeneinander für die gleiche Preiserhöhung gebildet werden. Vielmehr schließt die eine Art der Berücksichtigung

141) Vgl. S.86 ff vorliegender Untersuchung.

142) Art. 5 - 1 - 3^o des Dekrets Nr. 57 - 335 formuliert diese Vorschrift wie folgt:

".... les bénéfices sont augmentés:

1^o....

2^o....

3^o De la provision pour fluctuation des cours constituée à la clôture dudit ou desdits exercices, dans la mesure où elle excède la différence entre les limites maxima de cette provision, calculées, à la clôture et à l'ouverture du ou des exercices considérés, dans les conditions prévues aux articles 5 à 8 de l'annexe III au code général précité."

von Preisschwankungen die andere aus, und zwar derart, daß von der auf das gesamte Vorratsvermögen berechneten "provision" die tatsächlich gebildete "décote ou dotation sur stocks" abgesetzt wird.

Aus dieser Vorschrift, die für die laufende Besteuerung keinerlei Problematik mit sich bringt, ergibt sich für die Mehrgewinnbesteuerung, nämlich für die Frage der Hinzurechnung der in früheren Perioden verursachten Ergänzung zur "décote ou dotation" oder zur "provision", folgendes Problem, das keine gesetzliche oder verwaltungsmäßige Regelung gefunden hat. 143)

Müssen die Ergänzungen zur "provision" und zur "décote ou dotation" im Veranlagungszeitraum getrennt daraufhin untersucht werden, in welcher Höhe Nachholbeträge aus früheren Perioden darin enthalten sind, die dem "bénéfice fiscal" wieder zugerechnet werden müssen, oder genügt es, die Summe der Ergänzungen zu den beiden Arten der Scheingewinnneutralisierung auf nachgeholte Beträge zu untersuchen? - Oder anders formuliert: Kann der über der gesetzlichen Höchstgrenze liegende Teil der "provision" in früheren Perioden den in der Ergänzung zur "décote ou dotation" des Veranlagungszeitraums enthaltenen Nachholbetrag mindern, sofern diese Höchstgrenze wegen zu geringer Dotierung der "décote ou dotation" in der früheren Periode zulässigerweise überschritten worden war? -

Ein Beispiel möge das Problem verdeutlichen 144). Ein Unternehmen habe am 31. Dezember 1955 das Recht zur Bildung einer "provision" in Höhe von 5.000.- ffirs. und einer "décote ou dotation" in Höhe von 15.000.- ffirs. derart genutzt, daß es

143) Vgl. A.N.S.A., Le prélèvement temporaire sur les suppléments de benefices, Brochure N° 112, Paris 1957, S. 22 f.

144) Vgl. A.N.S.A., Le prélèvement temporaire ..., a.a.O., S. 23.

eine "décote ou dotation" von nur 10.000.-- ffrs., dafür aber eine "provision" in Höhe von 6.000.- ffrs. gebildet hat. In der Bilanz per 31. Dezember 1956 habe das Unternehmen die "décote ou dotation" und die "provision" jeweils in ihrer gesetzlich zulässigen Höhe von 17.000.- ffrs. und 7.000.-- ffrs. eingestellt.

Untersucht man "provision" und "décote ou dotation" getrennt auf die in ihnen enthaltenen Nachholbeträge, so ergibt sich für die "décote ou dotation" ein Nachholbetrag von 5.000.- ffrs. 145), während die "provision" keine Nachholbeträge enthält. 146)

Untersucht man die Summe aus "provision" und "décote ou dotation", so errechnet sich hierbei ein nachgeholter Betrag von 4.000.- ffrs. 147)

Demnach müssen bei einer Einzelbetrachtung 5.000.- ffrs. als Nachholbetrag dem "bénéfice fiscal" zugerechnet werden, während bei einer Zusammenrechnung von "provision" und "décote ou dotation" nur 4.000.- ffrs. den "bénéfice fiscal" erhöhen. Die in 1955 zuviel gebildete "provision" in Höhe von 1.000.-- ffrs. wirkt bei einer Zusammenrechnung von "provision" und "décote ou dotation" vermindern auf die in 1956 nachgeholte "décote ou dotation" aus 1955 in Höhe von 5.000.- ffrs., anstatt 5.000.- ffrs. sind nur 4.000.-- ffrs. gewinnerhöhend zu berücksichtigen.

145) Der Betrag errechnet sich als Differenz zwischen der in 1955 möglichen und der tatsächlich gebildeten "décote ou dotation", also als Differenz zwischen 15.000.- ffrs. und 10.000.-- ffrs.

146) Die "provision" ist in 1955 auf Kosten der nicht ausgenutzten "décote ou dotation" sogar um 1.000.- ffrs. zu hoch gebildet worden, es kann deshalb 1956 keine Nachholung einer Ergänzung zur "provision" vorliegen.

147) Die 4.000.- ffrs. ergeben sich als Differenz zwischen der in 1955 möglichen Ergänzungen in Höhe von 15.000.- + 5.000.- = 20.000.-- ffrs., und der tatsächlich in diesem Jahr bewirkten Ergänzung in Höhe von 10.000.- + 6.000.--, also 16.000.-- ffrs..

Nach dem Wortlaut von Art. 5 - 1 des Dekrets Nr. 57 - 335 können bei einer Ermittlung der Nachholbeträge "provision" und "décote ou dotation" nicht zusammengerechnet werden, ein Ausgleich von zu hoher "provision" einerseits und zu geringer "décote ou dotation" andererseits ist nach wortgetreuer Auslegung dieser Vorschrift nicht zulässig.

Dem Wortlaut von Art. 5 - 1 des Dekrets Nr. 57 - 335 stehen allerdings die Vorschriften bezüglich der Bildung von "décote ou dotation" und "provision" gegenüber, die eine "incidence de la constitution des premières sur la limite maxima des secondes" ¹⁴⁸⁾ für den Bereich der laufenden Steuern vorsehen. Diese "incidence" darf aber nicht auf die "taxe proportionnelle sur les bénéfices industriels et commerciaux" beschränkt bleiben, sondern muß auch auf den "prélèvement temporaire" ausgedehnt werden, da sonst die Freiheit der Wahl zwischen "décote ou dotation" und "provision" im Bereich der "Taxe proportionnelle" sich für den Bereich des "prélèvement temporaire" nachteilig auswirkt.

Deshalb sind bei der Feststellung des dem "bénéfice fiscal" zuzurechnenden Betrages an nachgeholter "décote ou dotation sur stocks" und an nachgeholter "provision pour fluctuation des cours" im Sinne von Art. 5 - 1 - 2^o und Art. 5 - 1 - 3^o des Dekrets Nr. 57 - 335 nicht jeder einzelne Posten für sich, sondern beide Posten zusammen zu betrachten. Der über der gesetzlichen Höchstgrenze liegende Teil der "provision" in einer früheren Periode kann also den in der Ergänzung zur "décote ou dotation" des Veranlagungszeitraumes enthaltenen Nachholbetrag mindern, d.h. für obiges Beispiel, daß nicht 5.000.- ffrs., sondern nur 4.000.- ffrs. als Nachholbetrag aus früheren Perioden dem mehrgewinnsteuerpflichtigen Veranlagungsgewinn hinzugerechnet werden müssen.

3. Korrekturen zur Ermittlung des ordentlichen Gewinns.

- a₁) Abzug von Gewinnanteilen an Personengesellschaften.

Ist ein Unternehmen Gesellschafter bei einer Offenen Handels-

148) A.M.S.A., Le prélèvement temporaire ..., a.a.O., S. 23.

gesellschaft oder einer Kommanditgesellschaft, die nicht für die Besteuerung mit der Körperschaftssteuer optiert hat, so fließen die anteiligen Gewinne dieser Gesellschaft dem als Gesellschafter fungierenden Unternehmen zu, das diese Beträge seinen selbst erwirtschafteten Gewinnen hinzurechnen und mit diesem seinem Gewinn der Proportionalsteuer unterwerfen muß.

Da aber Art. 11 des Dekrets Nr. 57 - 335 im Hinblick auf den Ertragssteuer-Charakter der Mehrgewinnsteuer vorschreibt, die "sociétés en nom collectif ou en commandite simple sont assujéties au prélèvement temporaire sous une cote unique", muß der bereits mit der Mehrgewinnsteuer belastete Gewinnanteil des Gesellschafter-Unternehmens zur Vermeidung einer Doppelbelastung mit dem "prélèvement temporaire" von dem "bénéfice fiscal" dieses Unternehmens in Abzug gebracht werden. Eine diesbezügliche Vorschrift findet sich im "Circulaire administrative" vom 20. April 1957, ¹⁴⁹⁾ das damit den Ertragssteuer-Charakter des "prélèvement temporaire" berücksichtigt und die nicht im eigenen Unternehmen erwirtschafteten Gewinne von dem mehrgewinnsteuerpflichtigen Veranlagungsgewinn absetzen läßt.

b₁) Hinzurechnung der "revenus mobiliers"

a₂) Hinzurechnung der "revenus mobiliers" der laufenden Periode.

a₃) Hinzurechnung bei einkommensteuerpflichtigen Unternehmen.

Im Zusammenhang mit den Ausführungen über die Ermittlung des "bénéfice fiscal" wurde dargelegt ¹⁵⁰⁾, daß die Einkünfte aus Wertpapieren und Beteiligungen ¹⁵¹⁾ wegen des Quellenabzugsver-

149) Vgl. Circ. adm., a.a.O., Abschnitt 32.

150) Vgl. S.77ff dieser Untersuchung.

151) Im Gegensatz zu den Einkünften aus Wertpapieren und Beteiligungen unterliegen die "revenus de créances, dépôts et cautionnements" nicht dem Quellenabzugsverfahren und sind deshalb gegebenenfalls im "bénéfice fiscal" enthalten.

fahrens immer der "taxe proportionnelle sur les revenus des valeurs mobilières ..." unterliegen, und zwar auch dann, wenn sie im Rahmen eines Gewerbebetriebes erwirtschaftet worden sind und deshalb zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung nicht dem einkommen- bzw. Körperschaftssteuerpflichtigen Gewerbe-
gewinn hinzugerechnet werden dürfen, also nicht im "bénéfice fiscal" enthalten sind.

Da sich das Quellenabzugsverfahren für die Mehrgewinnsteuer nicht auswirkt, die Einkünfte aus Wertpapieren und Beteiligungen aber Teile des ordentlichen Gewerbe-
gewinns darstellen, müssen diese dem mehrgewinnsteuerpflichtigen Veranlagungs-
gewinn hinzugerechnet werden, soweit sie für die laufende Besteuerung den "bénéfice fiscal" gemindert haben. 152)
Inwieweit die "revenus mobiliers" vom "bénéfice fiscal" abgezogen werden, bestimmt sich nach Art. 43 CGI. Danach werden nicht die vollen Netto-Einkünfte, also die vollen, um die Kapitalertragssteuer verminderten "revenus mobiliers" vom proportionalsteuerpflichtigen Gewinn abgezogen. Vielmehr geht der Gesetzgeber davon aus, daß die Kosten für die Verwaltung der betreffenden Kapitalvermögen in den vom "bénéfice fiscal" abgesetzten "frais et charges de l'entreprise" enthalten sind und, da die "revenus mobiliers" nicht im Rahmen des gewerblichen Gewinns steuerpflichtig sind, auch die durch sie verursachten Kosten sich nicht gewinnmindernd auswirken dürfen und deshalb dem Gewerbe-
gewinn wieder hinzugerechnet werden müssen bzw. die Netto-Einkünfte aus den "valeurs mobilières" nur mit dem um die durch diese Kosten verminderten Betrag vom "bénéfice fiscal" abgezogen werden können. 153)

Die Höhe dieser durch die "valeurs mobilières" verursachten Kosten bestimmt der Gesetzgeber pauschal mit normalerweise 10 % der Netto-Einkünfte bzw. mit 30 % bei Personengesellschaften, die nicht für die Körperschaftssteuer optiert haben

152) Vgl. Art. 5 - 1 - 1° des Dekrets Nr. 57 - 335.

153) Diese Regelung entspricht der Vorschrift des § 3 c des Einkommensteuergesetzes in der Fassung vom 15. August 1961.

und deren Anlagen in Wertpapieren, Beteiligungen und verbrieften Forderungen am Ende des Geschäftsjahres mehr als die Hälfte des Gesellschaftskapitals betragen. 154)

Damit werden die Netto-Einkünfte aus den "valeurs mobilières" nur zu 90 % bzw. 70 % vom "bénéfice fiscal" für den Zweck der laufenden Besteuerung abgezogen, und deshalb werden für den Zweck der Mehrgewinnbesteuerung auch nur diese 90 % bzw. 70 % der Netto-Einkünfte wieder zum "bénéfice fiscal" der proportionalsteuerpflichtigen Unternehmen hinzugerechnet.

b₃) Hinzurechnung bei körperschaftssteuerpflichtigen Unternehmen.

Anders als bei den nach der BIC steuerpflichtigen Unternehmen werden die Kapitaleinkünfte bei den körperschaftssteuerpflichtigen Gesellschaften behandelt. Da bei diesen Unternehmungen normalerweise die Kapitaleinkünfte nicht vom steuerpflichtigen Gewerbegewinn abgesetzt werden können, brauchen sie auch nicht wieder dem mehrgewinnsteuerpflichtigen Veranlagungsgewinn zugerechnet werden. 155)

Eine Ausnahme gilt nach Art. 216 CGI für die Muttergesellschaften. Sie können ähnlich wie die proportionalsteuerpflichtigen Unternehmen 75 % der von den Tochtergesellschaften überwiesenen Einkünfte von ihrem steuerpflichtigen Gewinn absetzen, müssen aber für die Zwecke der Mehrgewinnbesteuerung den gleichen Betrag wieder dem "bénéfice fiscal" hinzurechnen. 156)

b₂) Hinzurechnung der im Verlustvortrag berücksichtigten "revenus mobiliers".

Der in den Veranlagungszeitraum vortragsfähige Verlust früherer Perioden wird auch im Rahmen der Mehrgewinnbesteuerung

154) Vgl. Barthel Wolfgang, a.a.O., S. 369 f.

155) Diese Unternehmen können die von den Kapitaleinkünften abgezogene Kapitalertragssteuer auf die geschuldete Körperschaftssteuer anrechnen.

156) Vgl. Impôts et Sociétés, Monographie N^o 27, a.a.O., S. 4.

anerkannt. Dieser Verlustvortrag ist um so größer, je mehr Kapitaleinkünfte in früheren Perioden vom Gewinn abgesetzt bzw. dem Verlust hinzugerechnet werden konnten.

Da aber der mehrgewinnsteuerepflichtige Veranlagungsgewinn die "revenus mobiliers" der Veranlagungsperiode mit erfaßt, können auch nicht die durch den vorgetragenen Verlust auf den Veranlagungsgewinn negativ wirkenden "revenus mobiliers" früherer Perioden diesen Gewinn mindern, d.h. die mit dem Verlustvortrag in Beziehung stehenden Kapitaleinkünfte früherer Perioden müssen, soweit sie in diesen Perioden vom Gewinn abgesetzt und damit den Verlustvortrag erhöht haben, dem mehrgewinnsteuerepflichtigen Veranlagungsgewinn hinzugerechnet werden. 157)

4. Zusammenfassung und Beispiel.

- a₁) Zusammenfassende Darstellung der am "bénéfice fiscal" vorzunehmenden Korrekturen.

Nach der eingehenden Darstellung der am "bénéfice fiscal" vorzunehmenden Korrekturen zur Berechnung des mehrgewinnsteuerepflichtigen Veranlagungsgewinns sollen diese nochmals kurz zusammenfassend erwähnt werden:

Der "bénéfice fiscal", wie er dem BIC bzw. der IS zugrunde liegt, wird für die Ermittlung des dem "prélèvement temporaire" zugrunde zu legenden Veranlagungsgewinns um folgende Beträge erhöht:

1. Die Ergänzungen zur "décote ou dotation sur stocks" bzw. zur "provision pour fluctuation des cours", soweit diese Ergänzungen Preiserhöhungen früherer Perioden Rechnung tragen und damit aperiodischen Aufwand im "bénéfice fiscal" des Veranlagungszeitraumes darstellen.
2. Die vom "bénéfice fiscal" abgesetzten Nettoeinkünfte aus den "valeurs mobilières", dem Kapitalvermögen

157) Vgl. Circ. adm., a.a.O., Abschnitt 31!

also, einschließlich der mit dem Verlustvortrag in Beziehung stehenden "revenus mobiliers" früherer Perioden, soweit sie in diesen Perioden vom steuerpflichtigen Gewinn abgesetzt worden waren, um von BIC nicht erfaßte betriebliche Gewinnanteile den "prélèvement temporaire" zu unterwerfen.

Die Summe aus "bénéfice fiscal" und Hinzurechnungen wird um folgende Beträge vermindert:

1. Die "plus-values de cession" einschließlich der in Verlustvortrag berücksichtigten "plus-values de cession" früherer Perioden sowie gewisse "profits exceptionnels" als aperiodische Erträge.
2. Die Gewinnanteile, die dem Unternehmen als Gesellschafter an einer Personengesellschaft zugeflossen sind, sofern sie schon bei der ausschüttenden Gesellschaft mit dem "prélèvement temporaire" belegt worden sind und deshalb nicht nochmals für die Mehrgewinnsteuer erfaßt werden können.

Die Korrekturen am "bénéfice fiscal", die "réductions" und "augmentations" also, müssen selbst dann vorgenommen werden, wenn der "bénéfice fiscal" gleich Null oder sogar negativ ist. Erst nach Durchführung der Hinzurechnungen und Kürzungen läßt sich feststellen, ob ein mehrgewinnsteuerepflichtiger Veranlagungsgewinn vorliegt.

b₁) Beispiele für die Berechnung des Mehrgewinnsteuerepflichtigen Veranlagungsgewinns.

Beispiel 1:

	"Bénéfice fiscal" 1956 (=Verlust)	- 50.000.-
zuzügl.	"Revenus mobiliers"	+ 40.000.-
zuzügl.	"Nachgeholte "décote ou dotation" sowie "provision"	+ 70.000.-
	Summe des "bénéfice fiscal" und der Hinzurechnungen	+ 60.000.-
abzügl.	"Plus-values de cession"	- 10.000.-
abzügl.	Gewinnanteile an OHG	- 20.000.-
	Mehrgewinnsteuerepflichtiger Veranlagungsgewinn	+ 30.000.-

Beispiel 2:

	"Bénéfice fiscal" 1956	+ 50.000.- ffrs.
zuzügl.	"Revenus mobiliers"	+ 10.000.- ffrs.
zuzügl.	Nachgeholte "décote ou dotation" sowie "provision"	+ 70.000.- ffrs.
	Summe des "bénéfice fiscal" und der Hinzurechnungen	+ 80.000.- ffrs.
abzügl.	"Plus-values de cession"	- 40.000.- ffrs.
abzügl.	Gewinnanteil an OHG	- 20.000.- ffrs.
abzügl.	"Profits exceptionnels"	- 30.000.- ffrs.
	Mehrgewinnsteuerpflichtiger Veranlagungsgewinn (=Verlust)	- 10.000.- ffrs.

Während in Beispiel 2 trotz eines positiven "bénéfice fiscal" der mehrgewinnsteuerpflichtige Veranlagungsgewinn negativ wird, ist in Beispiel 1 trotz negativer Ausgangsgröße der mehrgewinnsteuerpflichtige Veranlagungsgewinn positiv.

Diese Beispiele machen deutlich, daß für die Ermittlung des den "prélèvement temporaire" unterliegenden Veranlagungsgewinns nicht allein die Ausgangsgröße des "bénéfice fiscal" entscheidend ist, sondern daß die Korrekturgrößen mindestens eine ebenso große Bedeutung bei der Bestimmung dieses Veranlagungsgewinnes haben.

- d) Die Umrechnung des korrigierten "bénéfice fiscal" bzw. des mehrgewinnsteuerpflichtigen Veranlagungsgewinnes auf den mehrgewinnsteuerpflichtigen Zeitraum.

1. Das Problem.

Nach der Vorschrift von Art. 2 des Dekrets Nr. 57 - 335 beträgt die Dauer der mehrgewinnsteuerpflichtigen Veranlagungsperiode zwölf Monate, die aus dem bzw. den in 1956 abgeschlossenen Wirtschaftsjahren stammen.

Da wohl im Normalfall, aber doch nicht in jedem Fall in 1956 ein zwölfmonatiges Wirtschaftsjahr abgeschlossen wird, entsteht das Problem, wie der mehrgewinnsteuerpflichtige Veran-

lagungsgewinn für die Unternehmen bestimmt wird, bei denen in 1956 entweder ein längeres als zwölfmonatiges, ein kürzeres als zwölfmonatiges oder überhaupt kein Wirtschaftsjahr abgeschlossen worden ist.

2. Umrechnung eines aus einem längeren als zwölfmonatigem Zeitraum herrührenden Veranlagungsgewinns.

Im Falle, daß das bzw. die in 1956 abgeschlossenen Wirtschaftsjahre mehr als zwölf Monate umfassen, kommt die Vorschrift des Art. 2 Abs. 3, Satz 2 des Dekrets Nr. 57 - 335 zur Anwendung, wonach der mehrgewinnsteuerpflichtige Veranlagungszeitraum sich aus den letzten zwölf Monaten eines einzigen - also längeren als zwölfmonatigen - Wirtschaftsjahres oder bei Vorliegen zweier in 1956 abgeschlossenen Wirtschaftsjahren aus den dem Abschluß des letzten Wirtschaftsjahres vorangehenden zwölf Monaten ergibt. 158)

- 158) Zur Verdeutlichung der Bestimmung des zwölfmonatigen Veranlagungszeitraumes mögen folgende Beispiele dienen:

Beispiel 1:

1. Wirtschaftsjahr vom 1. April 1955 bis 31. März 1956,
 2. Wirtschaftsjahr vom 1. April 1956 bis 31. Dezember 1956.
- Veranlagungszeitraum sind die dem 31. Dezember 1956 vorangehenden zwölf Monate, also die Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 1956.

Beispiel 2:

1. Wirtschaftsjahr vom 1. April 1955 bis 31. Januar 1956,
 2. Wirtschaftsjahr vom 1. Februar 1956 bis 31. August 1956.
- Veranlagungszeitraum sind die dem 31. August 1956 vorangehenden zwölf Monate, also die Zeit vom 1. September 1955 bis 31. August 1956.

Beispiel 3:

Wirtschaftsjahr vom 1. Oktober 1955 bis 31. Dezember 1956.
Veranlagungszeitraum sind die vor dem 31. Dezember 1956 liegenden zwölf Monate, also die Zeit vom 1. Januar bis 31. Dezember 1956.

Mit der Festsetzung des Veranlagungszeitraumes ist aber das Problem der Bestimmung des mehrgewinnsteuerpflichtigen Gewinns dieses Zeitraumes noch nicht gelöst. Für diese Frage kommt Art. 5, Abs. 2 des Dekrets Nr. 57 - 335 zum Zuge, wonach der mehrgewinnsteuerpflichtige Gewinn dieses zwölfmonatigen Zeitraumes entweder aus dem Rechnungswesen der Unternehmung genau zu ermitteln ist oder, wenn das Rechnungswesen die Feststellung des Gewinns der einzelnen Monate nicht zuläßt, der mehrgewinnsteuerpflichtige Veranlagungsgewinn des betreffenden Wirtschaftsjahres auf die einzelnen Monate entsprechend dem Verhältnis des Umsatzes jedes dieser Monate zum Gesamtumsatz des Jahres aufgeteilt wird und aus der Summe der monatlichen Veranlagungsgewinne der zwölfmonatige Veranlagungsgewinn errechnet wird.

Da das Rechnungswesen der meisten mehrgewinnsteuerpflichtigen Unternehmen nicht die Möglichkeit bieten wird, den monatlichen Veranlagungsgewinn zu bestimmen, muß dieser auf Grund der Umsatzzahlen ermittelt werden.

Hierzu ein Beispiel:

Ein Unternehmen habe in 1956 zwei Wirtschaftsjahre abgeschlossen, nämlich ein zwölfmonatiges am 31. März und ein neunmonatiges am 31. Dezember. Der mehrgewinnsteuerpflichtige Veranlagungszeitraum umfaßt also die Monate Januar bis Dezember. Das bedeutet, daß zu dem korrigierten "bénéfice fiscal" des am 31. Dezember abgeschlossenen Wirtschaftsjahres der auf die Monate Januar bis März entfallende Teil des korrigierten "bénéfice fiscal" des am 31. März beendeten Wirtschaftsjahres hinzugerechnet werden muß.

Der mehrgewinnsteuerpflichtige Veranlagungsgewinn des am 31. März abgeschlossenen Wirtschaftsjahres betrage 150.000.- ffcs., der Umsatz dieses Wirtschaftsjahres 600.000.- ffcs., wovon auf die Monate Januar bis März 1956 120.000.- ffcs. entfallen. Der entsprechend dem Umsatz auf die Monate Januar bis März umgerechnete Veranlagungsgewinn errechnet sich wie folgt:

$$600000 : 120000 = 150000 : x$$

$$x = \frac{120000 \times 150000}{600000} ; x = 30.000.- \text{ ffrrs. } 159)$$

Diese 30.000.- ffrrs. sind als Veranlagungsgewinn der Monate Januar bis März dem korrigierten "bénéfice fiscal" des am 31. Dezember abgeschlossenen Wirtschaftsjahres - er läge

- 159) Bezeichnet man den korrigierten "bénéfice fiscal" eines Wirtschaftsjahres, von dem nur ein Teil zur Berechnung des mehrgewinnsteuerepflichtigen Veranlagungsgewinns herangezogen werden muß, mit BF_t , den Umsatz in diesem Wirtschaftsjahr mit U_t und den Umsatz des relevanten Teils des Wirtschaftsjahres mit U_g , läßt sich der auf diesen Teil des Wirtschaftsjahres entfallende korrigierte "bénéfice fiscal" (BF_t) allgemein wie folgt ermitteln:

$$U_g : U_t = BF_g : BF_t \quad \text{oder}$$

$$BF_t = \frac{U_t \times BF_g}{U_g} .$$

Symbolisiert man nun noch den korrigierten "bénéfice fiscal" eines geringeren als zwölfmonatigen Wirtschaftsjahres mit VG_t und den Veranlagungsgewinn des mehrgewinnsteuerepflichtigen zwölfmonatigen Zeitraumes mit VG_g , läßt sich dieser Veranlagungsgewinn für die in Fußnote 153) aufgeführten Beispiele allgemein wie folgt beschreiben:

Beispiel 1:

$$VG_g = VG_t + BF_t ; VG_g = VG_t + \frac{U_t \times BF_g}{U_g} .$$

Beispiel 2:

$$VG_g = VG_t + BF_t ; VG_g = VG_t + \frac{U_t \times BF_g}{U_g} .$$

Beispiel 3:

$$VG_g = BF_t ; VG_g = \frac{U_t \times BF_g}{U_g} .$$

70.000.- ffrc. betragen - hinzuzurechnen, um den Veranlagungsgewinn des mehrgewinnsteuerpflichtigen zwölfmonatigen Zeitraumes zu erhalten, der in vorliegendem Beispiel 100.000.- ffrc. ausmacht.

3. Umrechnung bzw. Ergänzung eines aus einem kürzeren als zwölfmonatigem Zeitraum herrührenden Veranlagungsgewinns.

Ist in 1956 ein oder sind mehrere Wirtschaftsjahre abgeschlossen worden, die weniger als zwölf Monate ausmachen, müssen nach Art. 2, Abs. 3 des Dekrets Nr. 57 - 335 dem Veranlagungsgewinn dieses geringeren als zwölfmonatigen Zeitraums die Teile des korrigierten "bénéfice fiscal" hinzugerechnet werden, die auf die Monate des folgenden Wirtschaftsjahres entfallen, die erforderlich sind, um den zu geringen Veranlagungszeitraum auf zwölf Monate zu ergänzen.

Ebenso wie bei einem längeren als zwölfmonatigem Wirtschaftsjahr müssen auch in diesem Fall die auf die Ergänzungsmonte entfallenden Teile des korrigierten "bénéfice fiscal" entweder aus dem Rechnungswesen entnommen oder aber im Verhältnis des Umsatzes dieser Monate zum Umsatz des gesamten Wirtschaftsjahres aus dem korrigierten "bénéfice fiscal" des betreffenden Wirtschaftsjahres ermittelt werden.

4. Ermittlung des mehrgewinnsteuerpflichtigen Veranlagungsgewinns bei Fehlen eines abgeschlossenen Wirtschaftsjahres. 159a)

Für den Fall, daß in 1956 ein Wirtschaftsjahr überhaupt nicht abgeschlossen worden ist, bestimmt Art. 2 - 4 des Dekrets Nr. 57 - 335, daß als Veranlagungsgewinn der auf das Kalenderjahr 1956 entfallende korrigierte "bénéfice fiscal" des das

159a) Die Ausführungen dieses Abschnitts betreffen nicht den Fall, daß ein Unternehmen erst im Laufe des Jahres 1956 gegründet worden ist, da ein solches Unternehmen nicht mehrgewinnsteuerpflichtig ist (vgl. oben S. 65. ff.).

Kalenderjahr 1956 mit umfassenden Wirtschaftsjahres zu ermitteln ist. Die Festsetzung des Veranlagungsgewinns erfolgt auch hier entweder genau auf Grund der Zahlen des Rechnungswesens oder aber im Verhältnis der Umsätze der in Frage kommenden Zeiträume.

- e) Zusammenfassende Betrachtung über die Ermittlung des periodengerechten ordentlichen Betriebsgewinns als Veranlagungsgewinn für die Mehrgewinnsteuer.

Die Ermittlung eines periodengerechten ordentlichen Betriebsgewinns als Grundlage für die Mehrgewinnsteuer, einer zeitlich begrenzten Ertragssteuer, ist unbedingt notwendig. Nach dem Willen des französischen Gesetzgebers wird dieser Gewinn so ermittelt, daß der für die laufende Besteuerung festgestellte "bénéfice fiscal", der sich als Differenz zwischen der Summe aller Erträge und der Summe aller Verluste und Belastungen ergibt, entsprechend den Erfordernissen des "prélèvement temporaire" korrigiert wird. Diese Korrekturen umfassen einerseits die Hinzurechnung im "bénéfice fiscal" nicht enthaltener betrieblicher Erträge - den "revenus mobiliers" - und dem darin enthaltenen periodenfremden Aufwand der nachgeholten Ergänzungen zur "décote ou dotation sur stocks" und zur "provision pour fluctuation des cours". Andererseits betreffen die Korrekturen Kürzungen am "bénéfice fiscal" für darin enthaltene aperiodische Erträge, nämlich die "plus-values de cession", und für die darin berücksichtigten außerbetrieblichen Erträge der Gewinnanteile an einer Personengesellschaft.

Der so korrigierte "bénéfice fiscal" ist nur dann mit dem mehrgewinnsteuerpflichtigen Veranlagungsgewinn identisch, wenn dieser "bénéfice" aus einem im 1956 abgeschlossenen zwölfmonatigen Wirtschaftsjahr herrührt. Denn der mehrgewinnsteuerliche Veranlagungszeitraum muß für diese Sondersteuer für alle Unternehmen gleich lang sein, damit der Veranlagungsgewinn eine einheitliche zeitliche Grundlage hat. Ist in 1956 ein zwölfmonatiges Wirtschaftsjahr nicht oder sind mehrere kürzere Wirtschaftsjahre abgeschlossen worden,

muß für jedes Wirtschaftsjahr der korrigierte "bénéfice fiscal" ermittelt und der mehrgewinnsteuerliche Veranlagungsgewinn eines zwölfmonatigen Zeitraums entweder genau auf Grund des Rechnungswesen oder durch einen Vergleich mit den entsprechenden Umsatzzahlen errechnet werden.

II. Die Ermittlung des Abzugsgewinns.

a) Notwendigkeit und Problematik der Ermittlung eines Abzugsgewinns.

Der Mehrgewinn ergibt sich als Differenz zwischen dem Veranlagungsgewinn und dem Abzugsgewinn. Deshalb muß jedes Mehrgewinnsteuergesetz neben der Feststellung des Veranlagungsgewinns auch die Festsetzung des Abzugsgewinns regeln. Dieser Abzugsgewinn soll einen Normalgewinn beeinhalteln, d.h. einen Gewinn, bei dessen Überschreitung man erst von einem Mehrgewinn sprechen kann.

Welche Gewinnhöhe ist aber normal? - Ist es der Gewinn des Vorjahres bzw. der Durchschnitt der Gewinne einiger Vorjahre, ist es eine bestimmte Verzinsung des Eigen- oder Gesamtkapitals oder auch des eingesetzten Kapitals, ist es ein fester Prozentsatz des Umsatzes ¹⁶⁰⁾ oder der Lohnsumme oder ist es gar ein absolut festgesetzter Betrag für jedes einzelne Unternehmen? ¹⁶¹⁾

Ist das wirtschaftliche Geschehen nicht so vielfältig und differenziert, daß man weder die Gewinne zwischenbetrieblich vergleichen kann, d.h., den Gewinn eines bestimmten Betriebes als Normalgewinn für die andern Betriebe vorgeben kann, noch von den Gewinnen eines einzelnen Betriebes im Zeitvergleich einen einzelnen als Normalgewinn herausgreifen kann?

160) Als Beispiel seien hier die amtlichen Richtsätze der bundesdeutschen Finanzverwaltung genannt.

161) Zu den Möglichkeiten der Festsetzung des Abzugsgewinns vgl. die allgemeinen Ausführungen über den Mehrgewinn (oben S. 24 ff.).

Gerade die heutige, auf ständige Expansion bedachte Epoche des Wirtschaftslebens sieht den jährlich steigenden Gewinn als normal an, für sie ist der Mehrgewinn ein Teil des Normalgewinns.

Überlegungen dieser Art kann der Gesetzgeber bei der Fassung eines Mehrgewinns als Besteuerungsgrundlage nicht Rechnung tragen, er muß sich für einen auf eine bestimmte Art ermittelten Gewinn bzw. auf verschiedene, aber auf eindeutig festgelegte Weise ermittelte Gewinne, zwischen denen ein Wahlrecht eingeräumt werden kann, als Normalgewinn, der als Abzugsgewinn dem Veranlagungsgewinn gegenübergestellt werden kann, entscheiden und so die Ermittlung eines Mehrgewinns möglich machen.

Wie der französische Gesetzgeber das Problem der Bestimmung des Abzugsgewinns für den "prélèvement temporaire" gelöst hat, sollen die folgenden Ausführungen zeigen.

b) Die Möglichkeiten zur Ermittlung des Abzugsgewinns.

1. Der Abzugsgewinn als Vorjahresgewinn bzw. als Durchschnitt mehrerer Vorjahresgewinne.

a₁) Die Problematik des Abzugsgewinns als Vorjahresgewinn bzw. Durchschnittsgewinn mehrerer Vorjahre.

Die erste Möglichkeit, die das Dekret Nr. 57 - 335 für die Bestimmung des Abzugsgewinns einräumt, ist die des Abschnitts 4 - 2° - a), wonach dieser Gewinn ermittelt wird, als "la moyenne des bénéfices nets totaux des deux meilleurs des trois exercices clos en 1953, 1954 et 1955."

So einfach diese Formulierung klingt, so entbehrt dieser Abzugsgewinn sowohl was seine Funktion als auch seine Ermittlung anbelangt doch nicht gewisser Problematik.

Wohl mag der durchschnittliche Vorjahresgewinn im Vergleich zu den anderen möglichen Vergleichsgewinnarten seiner Funktion

am ehesten gerecht werden ¹⁶²⁾, und doch darf man nicht vergessen, daß auch dieser Gewinn von sehr vielen und entscheidenden Zufälligkeiten beeinflusst werden kann. Sieht man einmal von den aperiodischen und betriebsfremden sowie einmaligen Erträgen und Aufwendungen ab, die z. T. durch Korrekturen berücksichtigt werden ¹⁶³⁾, so bleiben doch, durch die allgemeine wirtschaftliche Entwicklung oder die brancheneigene Entwicklung bedingt, genügend vergleichsstörende Elemente im Jahresgewinn.

Man braucht sich nur vorzustellen, daß die Betriebe einer bestimmten Branche in den Jahren, aus deren Ergebnissen der Abzugsgewinn als Durchschnittsgewinn gebildet wird, einen außerordentlichen Rückgang zu verzeichnen hatten und zum ersten Male wieder im Veranlagungszeitraum normale Gewinne erwirtschafteten ¹⁶⁴⁾, oder anders, daß die Gewinne des Vergleichszeitraumes außerordentlich hoch und der Gewinn des Veranlagungszeitraumes normal sind, um die mit der Funktion des Vorjahresgewinnes als Abzugsgewinn verbundene Problematik zu erkennen.

Die Ermittlung des Abzugsgewinns bringt insofern Probleme mit sich, als in den Jahren 1953 - 1955 mehr als drei oder auch nur ein oder überhaupt kein Wirtschaftsjahr abge-

162) Das französische Steuerrecht bezeichnet diese Methode zur Berechnung des Abzugsgewinns als "méthode du bénéfice réel" und hebt damit die Bedeutung dieser Vergleichsgewinnart gegenüber den auf andere Art ermittelten Abzugsgewinnen - die eben auf keinem "bénéfice réel" beruhen - hervor.

163) Vgl. unten S. 118 ff.

164) Auf eine solche Situation in der Textil- und Lederindustrie weist der Abgeordnete GOUSSU in der Debatte der "Assemblée Nationale" vom 3. Dezember 1957 (Journal Officiel" vom 4. Dezember 1957, S. 5121) hin und führt u. a. aus: "Faute de bénéfices de comparaison dans les années de référence, ces industries, qui représentent un secteur particulièrement important de notre activité économique, seraient frappées avec une sévérité particulière - et en quel ue sorte absolument injuste - par le prélèvement exceptionnel sur la totalité, ou presque, de leurs bénéfices."

geschlossen worden sein kann - die Frage der Auswahl der zwei besten der drei Jahre also zweifelhaft ist. Problematisch wird die Ermittlung des Abzugsgewinns außerdem, wenn der Inhaber eines Betriebes im Vergleichszeitraum wechselt - sei es bei gleicher oder verschiedener Steuerpflicht -, wenn ein Betrieb oder Teilbetrieb veräußert oder erworben wird und wenn bei Kapitalgesellschaften Kapitalverschiebungen in den Referenzperioden stattfinden. All diese Vorgänge lassen nicht ohne weiteres die Ermittlung des "moyenne des bénéfices nets totaux des deux meilleurs des trois exercices clos en 1953, 1954 et 1955" zu.

- b₁) Die Ausgangsgröße zur Ermittlung des einzelnen Periodengewinns des Vergleichszeitraums - der "bénéfice fiscal".

Da der Abzugsgewinn als Mittel der zwei besten der drei in 1953 bis 1955 abgeschlossenen Wirtschaftsjahre ermittelt wird, muß in den folgenden Ausführungen die Feststellung des einzelnen Periodengewinns des Vergleichszeitraums - im folgenden "Vergleichsgewinn" genannt - untersucht werden.

Grundlage für die Berechnung des Vergleichsgewinns ist wie für den Veranlagungsgewinn der "bénéfice fiscal" der betreffenden Periode ¹⁶⁵⁾.

Die Ermittlung dieses Gewinns braucht im einzelnen nicht mehr dargestellt zu werden, es darf vielmehr auf die entsprechenden Ausführungen im Zusammenhang mit der Darstellung des

165) Vgl. Art. 4 - 2° - a) des Dekrets Nr. 57 - 335, der vorschreibt, daß als Abzugsgewinn das Mittel aus den "bénéfices nets totaux des deux meilleurs des trois exercices clos en 1953, 1954 et 1955" zu berechnen ist, "tels qu'ils ont été déterminés pour l'assiette de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés, ..."

Veranlagungsgewinns verwiesen werden. ¹⁶⁶⁾ Hier möge eine kurze Zusammenfassung genügen:

Der "bénéfice fiscal" oder "bénéfice net" enthält einerseits die positiven Größen des Rohgewinns (= Warenverkauf - Wareneinsatz), der Veräußerungs- und Aufwertungsgewinne, der Nebeneinkünfte mit den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung, den Einkünften aus Kapitalvermögen, soweit diese nicht dem Quellenabzugsverfahren unterliegen, und den Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft sowie selbständiger Tätigkeit, und enthält die positive Größe der sonstigen Erträge mit Ausnahme gewisser Entschädigungen.

Andererseits wirken sich im "bénéfice fiscal" die negativen Größen der laufenden Aufwendungen aus, ferner die verrechneten Aufwendungen von Ausgaben früherer Perioden, die Abschreibungen also, und die antizipierten Aufwendungen von Ausgaben späterer Perioden, also in erster Linie die normalen Rückstellungen sowie Sonderrückstellungen wirtschafts- und währungspolitischer Art. Als letzte Größe ist noch ein eventueller Verlustvortrag zu nennen, der den "bénéfice fiscal" negativ beeinflussen kann.

c₁) Die am "bénéfice fiscal" der einzelnen Vergleichsperioden vorzunehmenden Korrekturen.

a₂) Vorbemerkung.

Wie an dem dem Veranlagungsgewinn zugrunde liegenden "bénéfice fiscal" müssen auch an dem "bénéfice fiscal" des Vergleichsgewinns Korrekturen vorgenommen werden, die zu einem periodengerechten ordentlichen Betriebsergebnis hinführen. Dann jedes ungerechtfertigte Mehr oder Weniger im Vergleichsgewinn wirkt sich - wegen der Mittelwertberechnung des Abzugsgewinns aus zwei Vergleichsgewinnen allerdings nur zur Hälfte - mehrgewinnvermindernd oder mehrgewinnerhöhend aus.

166) Vgl. oben S. 75 ff.

Diese Korrekturen am Vergleichsgewinn müßten sich aus Gründen der Vergleichbarkeit von Veranlagungs- und Vergleichsgewinn mit den Korrekturen des Veranlagungsgewinns decken.

b₂) Korrekturen zur Ermittlung des periodengerechten Gewinns.

a₃) Abzug periodenfremder Erträge.

a₄) Abzug der Veräußerungsgewinne.

Die Veräußerungsgewinne, d. s. die Gewinne aus der Veräußerung von Gütern des Anlagevermögens einschließlich der Veräußerung von Wertpapieren des Anlagevermögens, müssen nach der Vorschrift des Art. 6 - 1 - 5^o des Dekrets Nr. 57 - 335 vom "bénéfice fiscal" der Vergleichsperiode abgesetzt werden. Damit wird der Vergleichsgewinn von einem aperiodischen Ertrag bereinigt, der nicht der Mehrgewinnsteuer unterliegt und deshalb auch nicht im Veranlagungsgewinn enthalten ist. ¹⁶⁷⁾
Aus Gründen der Vergleichbarkeit muß dieser Gewinn auch im Vergleichsgewinn eliminiert werden.

b₄) Abzug von "Sonstigen Erträgen."

Bei der Betrachtung der Wirkung der "Sonstigen Erträge" auf den Veranlagungsgewinn wurde darauf hingewiesen ¹⁶⁸⁾, daß diese Erträge für den Veranlagungsgewinn keine besondere Behandlung erfahren, es sei denn, der Steuerpflichtige beantragt den Abzug gewisser "profits exceptionnels", die die Ertragslage der Veranlagungsperiode wesentlich verfälschen. Wenn diese Erträge damit aus den steuerpflichtigen Gewinnen ausgeschlossen werden, müssen sie entsprechend auch vom "bénéfice fiscal" der Vergleichsperiode abgesetzt werden, denn nur so ist ein sinnvoller Vergleich der Gewinne möglich und ein aussagefähiger Mehrgewinn überhaupt zu ermitteln. ¹⁶⁹⁾

167) Vgl. oben S. 91 ff.

168) Vgl. oben S. 93.

169) Vgl. Circ. adm., Abschnitt 51!

b₃) Hinzurechnung periodenfremder Aufwendungen.

a₄) Hinzurechnung der nachgeholten "décote ou dotation sur stocks" sowie der nachgeholten "provision pour fluctuation des cours".

Die Teile der "décote ou dotation sur stocks" und der "provision pour fluctuation des cours", die auf Grund von Preissteigerungen früherer Perioden erst im Veranlagungszeitraum gewinnmindern berücksichtigt worden sind, müssen als periodenfremde Aufwendungen dem "bénéfice fiscal" dieses Zeitraums hinzugerechnet werden. 170)

Würden diese Beträge nicht auch dem "bénéfice fiscal" der Vergleichsperiode hinzugerechnet, würde der Periodenerfolg um diese Größe zu niedrig ausgewiesen und damit der Mehrge-
winn entsprechend zu hoch ermittelt. Um diese Möglichkeit auszuschließen und den Vergleichsgewinn wirklich vergleichbar zu machen, bestimmt Art. 6 - 1 - 3^o und 4^o des Dekrets Nr. 57 - 335, daß die Teile der in der Vergleichsperiode gewinnmindernd erfaßten "décote ou dotation sur stocks" und der "provision pour fluctuation des cours", die auf Preissteigerungen früherer Perioden zurückgehen, dem "bénéfice fiscal" zur Berechnung des Vergleichsgewinns wieder hinzugesetzt werden müssen. 171)

b₄) Hinzurechnung des Verlustvortrages und außergewöhnlicher Verluste.

Nach der Vorschrift von Art. 6 - 1 - 2^o des Dekrets Nr. 57 - 335 muß der "bénéfice fiscal" der Vergleichsperiode um den in ihm berücksichtigten Verlustvortrag erhöht werden. Damit tritt

170) Vgl. oben S. 94 f.

171) Zur Berechnung der jährlich zulässigen "décote ou dotation sur stocks" und "provision pour fluctuation des cours" und damit auch zur Bestimmung der darin enthaltenen Nachholbeträge vgl. S. 88 f.

zum ersten Male bei der Berechnung des Vergleichsgewinns eine Größe in Erscheinung, der der Veranlagungsgewinn nicht gesondert Rechnung trägt ¹⁷²⁾ und die vom Standpunkt der richtigen Gewinnermittlung aus die nicht unbedenkliche Situation schafft, daß Verluste früherer Jahre im Vergleichsgewinn eliminiert werden dürfen, während Verluste aus den gleichen Jahren oder einem der Vergleichsjahre im Veranlagungsgewinn enthalten sind. Zu erklären und zu rechtfertigen ist diese Regelung aber damit, daß der Vergleichsgewinn den tatsächlich in der Vergleichsperiode erwirtschafteten Gewinn darstellen soll, unbeeinflußt von Verlusten früherer Zeiträume, während der Veranlagungsgewinn insoweit nicht mit einer Steuer belastet werden soll, als er Verluste früherer Jahre noch ausgleichen muß. ¹⁷³⁾

Aus dem gleichen Grund wie der "report déficitaire" können - wenn nicht nach gesetzlicher Vorschrift, so doch auf Grund einer Verwaltungsanordnung ¹⁷⁴⁾ - auf Antrag außergewöhnliche Verluste, die den "bénéfice fiscal" der Vergleichsperiode gemindert haben, diesem wieder hinzugerechnet werden. Ein Mehrgewinn soll nicht dadurch entstehen, daß die Vergleichsperiode einen "perte exceptionnel" verrechnen mußte und deshalb einen geringeren als normalerweise erzielbaren Gewinn ausgewiesen hat. ¹⁷⁵⁾

172) Die Hinzurechnung des gesamten Verlustvortrages zum "bénéfice fiscal" der Vergleichsperiode hat nichts gemein mit der Hinzurechnung der im Verlustvortrag enthaltenen "revenus mobiliers" zum "bénéfice fiscal" des Veranlagungszeitraums. Während hier die Hinzurechnung eine Folge der für die "revenus mobiliers" ergangenen Vorschrift ist, ist dort die Hinzurechnung ein selbständiger Vorgang.

173) Vgl. Circ. adm., Abschnitt 44!

174) Vgl. Circ. adm., Abschnitt 49!

175) Diese Möglichkeit entspricht der für den Veranlagungsgewinn geschaffenen Möglichkeit des Abzugs der "profits exceptionnels" (vgl. Circ. adm., Abschnitt 30, sowie oben S. 93.)

c₂) Korrekturen zur Ermittlung des ordentlichen Gewinns.

a₃) Hinzurechnung der "revenus mobiliers".

Die Einkünfte aus Kapitalvermögen werden, soweit sie dem Quellenabzugsverfahren unterliegen, mit 70 % bzw. 90 % ihres Netto-Betrages vom "bénéfice fiscal", wie er der laufenden Besteuerung zugrunde liegt, abgezogen. Dem "bénéfice fiscal" des Veranlagungszeitraumes werden diese Beträge wieder hinzugerechnet, da ein Grund für die Befreiung dieser Einkünfte vom "prélèvement temporaire" nicht gegeben ist. 176)

Auch dem "bénéfice fiscal" der Vergleichsperiode müssen nach Art. 6 - 1 - 1^o des Dekrets Nr. 57 - 335 die von diesem Gewinn abgesetzten Kapitaleinkünfte wieder hinzugesetzt werden; denn sie sind Teile des ordentlichen Betriebsergebnisses und nur aus steuertechnischen Gründen vom "bénéfice fiscal" abgesetzt. Zur Ermittlung des Mehrgewinns müssen sie aber im Vergleichsgewinn enthalten sein, damit nicht ein zu hoher Mehrgewinn ausgewiesen wird.

b₃) Hinzurechnung der steuerfreien Mieterträge der Immobiliargesellschaften.

Nach Art. 237 CGI können Immobiliargesellschaften den Teil ihrer Mieteinkünfte, der auf Mieterhöhung nach dem 1. Januar 1949 beruht, als steuerfreie Beträge von dem Gewinn der Jahre bis einschließlich 1955 absetzen. 177)

Diese "majorations de loyers" sind nach Art. 6 - 1 - 5^o des Dekrets Nr. 57 - 335 dem "bénéfice fiscal" der Vergleichsperiode wieder hinzuzurechnen, und zwar deshalb, weil auch der Veranlagungsgewinn diese Beträge enthält. Denn ein Vergleich der Gewinne des Veranlagungszeitraums mit dem des Vergleichs-

176) Vgl. oben S. 100.

177) Diese Vergünstigung ist durch Gesetz vom 30. Juni 1956 rückwirkend ab 1. Januar 1956 aufgehoben.

zeitraums ist nur dann sinnvoll, wenn auch die Vergleichsgewinne diese ordentlichen Gewinne umfassen, die nur auf Grund besonderer wirtschaftspolitischer Überlegungen aus dem entsprechenden "bénéfice" ausgeschieden sind und die im Veranlagungsgewinn wieder eo ipso enthalten sind.

c₃) Exkurs: Behandlung der Gewinnanteile an Personengesellschaften.

Bei dem Veranlagungsgewinn werden Gewinnanteile, die dem Unternehmen als Gesellschafter einer OHG oder KG zufließen, von dem "bénéfice fiscal" abgesetzt. ¹⁷⁸⁾ Eine entsprechende Vorschrift für die Berechnung des Vergleichsgewinns existiert nicht.

Die Gründe hierfür sind nicht verrechnungstechnischer, sondern vielmehr steuertechnischer Natur. Diese Gewinnanteile werden vom "bénéfice fiscal" des Veranlagungszeitraums nur abgesetzt, weil sie bei der ausschüttenden Gesellschaft schon mit dem "prélèvement temporaire" belastet worden sind. Im "bénéfice fiscal" der Vergleichsperiode müssen sie aber als ordentliche Gewinnanteile enthalten sein, da dieser Gewinn den in der Vergleichsperiode tatsächlich erwirtschafteten Gewinn darstellen soll.

d₂) Zusammenfassender Überblick über die am "bénéfice fiscal" der einzelnen Vergleichsperioden vorzunehmenden Korrekturen.

Wie für den Veranlagungsgewinn ist auch für die Ermittlung des Vergleichsgewinns einer jeden einzelnen Periode des Vergleichszeitraums der "bénéfice fiscal", wie er für die laufende Besteuerung ermittelt wird, Ausgangsgröße.

Dieser "bénéfice fiscal" wird wie der des Veranlagungsgewinns erhöht um:

¹⁷⁸⁾ Vgl. oben S. 98 f.

1. die "revenus mobiliers", soweit sie den "bénéfice fiscal" vermindert haben, und
2. die in der "décote ou dotation sur stocks" und in der "provision pour fluctuation des cours" enthaltenen Nachholbeträge.

Wie der "bénéfice fiscal" des Veranlagungsgewinns wird der "bénéfice fiscal" des einzelnen Vergleichsgewinns vermindert um

1. die Veräußerungsgewinne aus der Veräußerung von Gütern des Anlagevermögens, soweit sie im "bénéfice fiscal" enthalten sind, und
2. gewisse "sonstige Erträge, vor allem die "indemnités de dommages de guerre", wenn sie auf Antrag auch aus dem Veranlagungsgewinn ausgeschieden worden sind.

Im Gegensatz zu den Korrekturen am "bénéfice fiscal" des Veranlagungszeitraums werden beim "bénéfice fiscal" der einzelnen Vergleichsperiode folgende Beträge berücksichtigt:

1. Hinzugerechnet werden die Verlustvorträge aus früheren Perioden sowie auf Antrag die in der betreffenden Periode entstandenen außergewöhnlichen Verluste.
2. Hinzugerechnet werden bei Immobiliengesellschaften außerdem die nach Art. 237 CGI steuerfreien Mieterträge.
3. Nicht abgesetzt werden die Gewinnanteile der Unternehmung an einer offenen Handelsgesellschaft oder an einer Kommanditgesellschaft.

Während die Hinzurechnung der außergewöhnlichen Verluste und bei Immobiliengesellschaften der steuerfreien Mieterträge der Ermittlung des ordentlichen periodengerechten Gewinns dient, haben die Berücksichtigung des Verlustvortrages sowie die Nicht-Berücksichtigung der Gewinnanteile an Personengesellschaften steuertechnische Ursachen.

- d₁) Die Bestimmung des Abzugsgewinns aus den korrigierten "bénéfices fiscaux".
- a₂) Die Bestimmung des Abzugsgewinns bei gleichbleibenden Betriebsverhältnissen.
- a₃) Die Bestimmung des Abzugsgewinns bei Vorliegen dreier Wirtschaftsjahre.

Nach Art. 4 - 2^o - a) des Dekrets Nr. 57 - 335 wird der Abzugsgewinn als arithmetisches Mittel aus den zwei besten Gewinnen der in 1953, 1954 und 1955 abgeschlossenen Wirtschaftsjahre bestimmt.

Dabei ist das Kriterium des "besten Gewinns" nicht an den "bénéfice fiscal", sondern an den korrigierten "bénéfice fiscal" anzulegen, und es sind daraus die zwei besten Ergebnisse auszuwählen. Das bedeutet, daß für jedes Wirtschaftsjahr die Korrekturen am "bénéfice fiscal" vorgenommen werden müssen, gleichgültig, wie der betreffende "bénéfice fiscal" aussieht, d.h. ob er positiv oder negativ ist. 179)

Stehen die zwei besten Ergebnisse fest, wird daraus der Abzugsgewinn als Mittelwert berechnet. Dabei wird der Abzugsgewinn wegen der Vorschrift von Art. 6 - 3 des Dekrets Nr. 57 - 335 gleichzeitig auf die Dauer des Veranlagungszeitraums umgerechnet, sofern eines der beiden Wirtschaftsjahre länger oder kürzer als zwölf Monate ist.

Diese Umrechnung erfolgt derart, daß aus den Ergebnissen der beiden Vergleichsperioden die Summe gebildet wird, diese durch die Anzahl der Monate der beiden Perioden dividiert wird und der daraus resultierende Quotient mit der Anzahl der Monate des Veranlagungszeitraums, also mit zwölf ¹⁸⁰⁾, multipliziert wird.

179) Diese Regelung ist dieselbe wie die für die Ermittlung des Veranlagungsgewinns (vgl. oben S. 103).

180) Einen geringeren als zwölfmonatigen, allerdings nur vorläufigen Veranlagungszeitraum schreibt Art. 12 - 1 des (Fortsetzung nächste Seite)

Bezeichnet man die beiden Vergleichsperioden bzw. die Zahl der Monate jeder dieser beiden Perioden mit P_1 und P_2 und die Gewinne dieser Perioden mit G_{P_1} und G_{P_2} , läßt sich die Umrechnung des Abzugsgewinns (AG) auf die Dauer des Veranlagungsgewinns allgemein wie folgt formulieren:

$$\frac{G_{P_1} + G_{P_2}}{P_1 + P_2} \times 12 = AG.$$

Nunige Beispiele mögen der Verdeutlichung der Bestimmung des Abzugsgewinns dienen:

Beispiel I :

Die beiden besten Vergleichsjahre haben je eine Dauer von zwölf Monaten, die korrigierten "bénéfices fiscaux" betragen 60.000.- ffrs. und 80.000.- ffrs.:

$$AG = \frac{60000 + 80000}{12 + 12} \times 12 = \frac{60000 + 80000}{2} = 70.000.-.$$

=====

In diesem Fall ist wegen der zwölfmonatigen Dauer der beiden Vergleichsperioden der Abzugsgewinn gleich dem arithmetischen Mittel aus den Ergebnissen der beiden Perioden.

Beispiel II :

Die beiden besten Vergleichsjahre sind länger (180a) bzw. kürzer als zwölf Monate; die korrigierten "bénéfices fiscaux" betragen

Fortsetzung von Fußnote 180)

Dekret Nr. 57 - 335 aus erhebungstechnischen Gründen vor. Wird diese Periode der Besteuerung zugrunde gelegt, muß auch der Abzugsgewinn auf einen gleich langen Zeitraum umgerechnet werden, d.h. anstatt mit zwölf muß der Quotient aus der Summe der beiden besten Vergleichsgewinne durch die Dauer der beiden Vergleichsperioden (in Monaten) mit der entsprechend geringeren Zahl von Monaten des Veranlagungszeitraums multipliziert werden. (Vgl. auch Abschnitt 102 des Circ. adm.!))

50.000.- ffirs. aus einem zehnmonatigen Zeitraum und
 30.000.- ffirs. aus einem achtzehnmonatigen Zeitraum:

$$AG = \frac{50.000 + 30.000}{10 + 18} \times 12 = 60.000.- \text{ ffirs.}$$

=====

Beispiel III.

Eines der beiden besten Vergleichsjahre schließt mit Verlust ab; die korrigierten "bénéfice fiscaux" betragen:

100.000.- ffirs. Gewinn aus einem fünfzehnmonatigen Zeitraum und
 50.000.- ffirs. Verlust aus einem fünfmonatigen Zeitraum

$$AG = \frac{100.000 - 50.000}{15 + 5} \times 12 = 30.000.- \text{ ffirs.}$$

=====

Beispiel IV.

Beide Vergleichsjahre von je zwölfmonatiger Dauer schließen mit negativen Ergebnissen (=korrigierter "bénéfice fiscal") ab, und zwar in Höhe von 100.000.- ffirs. und 60.000.- ffirs.:

$$AG = - \frac{100.000 - 60.000}{12 + 12} \times 12 = - \frac{100.000 - 60.000}{2} = - 80.000.-$$

=====

In diesem Fall gilt der Verlust in Höhe von 80.000.- ffirs. als Abzugsgewinn. 180b)

180a) Nach Art. 37 CGI (vgl. Fußnote 183)!) kann ein Geschäftsjahr mehr als zwölf Monate umfassen.
 Vgl. auch Barthel, a.a.O., S. 17!

180b) Ein negativer Abzugsgewinn kann auch entstehen, wenn nur einer der beiden Vergleichsgewinne negativ, aber absolut größer als der positive Vergleichsgewinn ist. Wird ein negativer Abzugsgewinn einem positiven Veranlagungsgewinn gegenübergestellt, errechnet sich ein Mehrgewinn, der um die absolute Größe dieses Abzugsgewinns, den Minderverlust, also, höher als der Veranlagungsgewinn ist.
 Da der französische Gesetzgeber nicht vorschreibt, daß bei Vorliegen eines negativen Abzugsgewinns dieser zur Vermeidung der Besteuerung eines Minderverlustes mit
 (Fortsetzung nächste Seite)

b₃) Die Bestimmung des Abzugsgewinns bei Vorliegen von mehr als drei Wirtschaftsjahren.

Liegen in den Jahren 1953 bis 1955 mehr als drei abgeschlossene Wirtschaftsjahre vor, d.h. ist in einem Kalenderjahr mehr als ein Wirtschaftsjahr abgeschlossen worden, müssen nach der Vorschrift des Art. 6 - 1 des Dekrets Nr. 57 - 335 die Ergebnisse der im gleichen Kalenderjahr abgeschlossenen Perioden zusammengefaßt werden, so daß die beiden besten Ergebnisse der Vergleichsperioden auch in diesem Fall aus drei Größen ausgewählt werden können.

Zu einem einzigen Gewinn zusammengefaßt werden dabei die korrigierten "bénéfices fiscaux", d.h. daß jeder einzelne "bénéfice fiscal" des Vergleichszeitraumes 1953 - 1955 korrigiert werden muß, danach erst die im gleichen Kalenderjahr erzielten Ergebnisse zusammengerechnet werden und aus den verbleibenden drei Größen die beiden besten ausgewählt werden.

Die Bestimmung des Abzugsgewinns erfolgt dann auf die oben beschriebene Art, also als arithmetisches Mittel der beiden besten Ergebnisse, sofern diese je aus einem zwölfmonatigen Zeitraum herrühren. Stammt eines dieser beiden Ergebnisse oder stammen beide aus einer vom Veranlagungszeitraum abweichenden Periode, muß der Abzugsgewinn durch die Division der Summe der beiden korrigierten "bénéfices fiscaux" durch die Zahl der ihnen zugrunde liegenden Monate und der Multiplikation dieses Quotienten mit der Dauer des Veranlagungszeitraums auf diesen umgerechnet werden.

Fortsetzung von Fußnote 18ob)

Null anzusetzen ist (vgl. Circ. adm., Abschnitt 61!), muß angenommen werden, daß in solchen Fall der nach der Schätzmethode ermittelte Abzugsgewinn (vgl. unten S.142 ff), der immer eine positive Größe ergibt, der Ermittlung des steuerpflichtigen Mehrgewinns zugrunde gelegt werden soll.

- c₃) Die Bestimmung des Abzugsgewinns bei Vorliegen von weniger als drei Wirtschaftsjahren.

Sind im Vergleichszeitraum weniger als drei Wirtschaftsjahre abgeschlossen worden, weil das Unternehmen erst nach dem 31. Dezember 1953 gegründet worden ist, schreibt Art. 6 - 1, 3. Absatz des Dekrets Nr. 57 - 335 vor, daß der beste der beiden korrigierten "bénéfices fiscaux" der Jahre 1954 und 1955 als Abzugsgewinn bestimmt werden kann, sofern der ihm zugrunde liegende Zeitraum mindestens zwölf Monate beträgt.

Umfaßt dieser Zeitraum genau zwölf Monate, ist das Ergebnis ohne irgendwelche Korrekturen als Abzugsgewinn verwendbar, umfaßt er mehr als zwölf Monate, muß der korrigierte "bénéfice fiscal" auf die zwölfmonatige Dauer des Veranlagungszeitraums umgerechnet werden. Dies geschieht dadurch, daß das Ergebnis durch die Zahl der ihm zugrunde liegenden Monate dividiert und mit zwölf multipliziert wird. 181)

Aber nicht nur dann, wenn das Unternehmen nach dem 31. Dezember 1953 gegründet worden ist, sondern auch dann, wenn es schon vor dem 1. Januar 1953 bestanden hat, können im Vergleichszeitraum weniger als drei Wirtschaftsjahre abgeschlossen worden sein. Dieser Fall ist zwar nicht gesetzlich geregelt, doch gibt das "Circulaire administrative" in Abschnitt 37 den Hinweis, daß dann entweder der Gewinn des einen oder aber der Durchschnitt der Gewinne der beiden in diesem Zeitraum abgeschlossenen Wirtschaftsjahre als Abzugsgewinn gilt, wobei dieser gegebenenfalls auf die Dauer des Veranlagungszeitraumes umzurechnen ist.

- 181) Symbolisiert P die Zahl der Monate dieses Zeitraums und G_P den Vergleichsgewinn, erhält man den dem zwölfmonatigen Veranlagungsgewinn entsprechenden Abzugsgewinn (AG) nach der Formel

$$AG = \frac{G_P}{P} \times 12.$$

Sind in 1953 und 1954 Abschlüsse getätigt worden und fehlt nur in 1955 ein Abschluß, dann kann es dem Unternehmen gestattet werden ¹⁸²⁾, als drittes Ergebnis den Gewinn des Zeitraums vom Abschluß 1954 bis 31. Dezember 1955 heranzuziehen. Dieser Gewinn kann, sofern seine Ermittlung möglich ist, der genaue Gewinn dieser Periode sein, es darf aber auch der Gewinn zugrunde gelegt werden, der nach Maßgabe des Art. 37 CGI ¹⁸³⁾ für eine vorläufige Besteuerung des Jahres 1955 dienen muß. In diesem Falle sind wieder die zwei besten Ergebnisse auszuwählen und aus ihnen der Abzugsgewinn wie oben beschrieben - zu bestimmen.

Nicht ausgeschlossen ist in der Praxis der Fall, daß ein Unternehmen, das vor dem 1. Januar 1956 gegründet worden und damit mehrgewinnsteuerpflichtig ist, im Vergleichszeitraum keinen Abschluß erstellt hat. Als Abzugsgewinn kommt für dieses Unternehmen der korrigierte "bénéfice fiscal" einer auf den 31. Dezember 1955 endenden Periode in Frage, wobei die erforderlichen Korrekturen an dem "bénéfice fiscal" vorgenommen werden müssen, der genau oder angenähert ¹⁸⁴⁾ für diese

182) Vgl. Circ. adm., Abschnitt 38!

183) Art. 37 CGI lautet:

"Si l'exercice clos au cours de l'année de l'imposition s'étend sur une période de plus ou de moins de douze mois, l'impôt est néanmoins établi d'après les résultats dudit exercice.

Si aucun bilan n'est dressé au cours d'une année quelconque, l'impôt dû au titre de la même année est établi sur les bénéfices de la période écoulée depuis la fin de la dernière période imposée ou, dans le cas d'entreprise nouvelle, depuis le commencement des opérations jusqu'au 31 décembre de l'année considérée. Ces mêmes bénéfices viennent ensuite en déduction des résultats du bilan dans lequel ils sont compris. Lorsqu'il est dressé des bilans successifs au cours d'une même année, les résultats en sont totalisés pour l'assiette de l'impôt dû au titre de ladite année."

184) Eine angenäherte Gewinnermittlung ist auf Grund des Art. 37 CGI möglich.
(vgl. Fußnote 183)!).

mindestens zwölfmonatige Periode ermittelt wird. 185) Der Abzugsgewinn muß, wenn diese Periode zwölf Monate überschreitet, auf den Veranlagungsgewinn umgerechnet werden. 186)

Ein besonderer Fall liegt vor, wenn ein Unternehmen bis zum Ende des Vergleichszeitraums nach dem "bénéfice forfaitaire" besteuert wird, vor dem 1. Januar 1956 aber von der Ermittlung des "bénéfice forfaitaire" auf die Ermittlung des "bénéfice réel" überwechseln muß. Damit ist die Steuerpflicht nach dem "prélèvement temporaire" gegeben, es liegt aber kein Vergleichsgewinn bzw. Abzugsgewinn vor.

Während das Dekret Nr. 57 - 335 sich mit dieser Möglichkeit nicht befaßt, sieht das "Circulaire administrative" in Abschnitt 58 vor, daß das betreffende Unternehmen seine "bénéfices forfaitaires" des Vergleichszeitraums der Berechnung des Abzugsgewinns zugrunde legt.

Zunächst wird jeder einzelne "bénéfice forfaitaire" des Vergleichszeitraums korrigiert, d.h. lediglich erhöht um die in der betreffenden Periode erwirtschafteten "revenus mobiliers" unter Berücksichtigung der bei diesen Einkünften in Abzug gebrachten "frais et charges".

Die übrigen Korrekturen sind nicht vorzunehmen, da der "bénéfice forfaitaire" den periodengerechten ordentlichen Betriebsgewinn schützt.

Aus den korrigierten "bénéficesforfaitaires" sind die beiden besten auszuwählen und daraus der Abzugsgewinn entsprechend den obigen Ausführungen zu berechnen.

185) Umfaßt der Zeitraum weniger als zwölf Monate, kann der Gewinn dieser Periode dennoch - allerdings nach Umrechnung auf einen zwölfmonatigen Zeitraum - als Abzugsgewinn bestimmt werden.

186) Vgl. Fußnote 181) sowie Fußnote 180a)!

- b₂) Die Bestimmung des Abzugsgewinns bei einer Änderung der Betriebsverhältnisse.
- a₃) Die Bestimmung des Abzugsgewinns bei einer Änderung der Inhaberverhältnisse bei gleichbleibender Steuerpflicht.

Bei der Darstellung der Ermittlung des Abzugsgewinns wurde bis jetzt unterstellt, daß die Betriebsverhältnisse, die den Gewinn bzw. die Mehrgewinnsteuerpflicht beeinflussen, gleich geblieben sind, daß vor allem ein Unternehmen sowohl im Vergleichs- als auch im Veranlagungszeitraum dem gleichen Eigentümer gehört.

Da der Eigentümer eines Unternehmens während oder zu Ende des Vergleichszeitraums aber wechseln kann, schreibt Art. 6 - 1, Abs. 2 des Dekrets Nr. 57 - 535 vor, daß "dans le cas de mutation d'entreprise, le nouvel exploitant peut faire état des bénéfices réalisés par ladite entreprise pendant la période de référence".

Diese Vorschrift, die auf den Ertragssteuer-Charakter des "prélèvement temporaire" abstellt, ist überall ohne Problematik, wo ein steuerpflichtiger Betrieb in seiner Gesamtheit während oder zu Ende des Vergleichszeitraums von einem nach dem BIC oder IS steuerpflichtigen Unternehmer auf einen der gleichen Steuer unterliegenden Unternehmen übergeht. Bei diesem Sachverhalt hat der Veräußerer nämlich seinen Gewinn, der dem Erwerber als Vergleichsgrundlage zur Ermittlung des Mehrgewinns dienen soll, nach den gleichen Grundsätzen ermittelt wie der Erwerber den Veranlagungsgewinn berechnet, d.h. die Gewinne des Vergleichszeitraums sind nach Vornahme der üblichen Korrekturen zur Auswahl der besten Vergleichsgewinne und zur Berechnung des Abzugsgewinns nach der in den vorhergehenden Abschnitten beschriebenen Art geeignet.

- b₃) Die Bestimmung des Abzugsgewinns bei einer Änderung der Inhaberverhältnisse mit Änderung der Steuerpflicht.

Unterliegt der Erwerber eines Unternehmens einer anderen Steuer als der Veräußerer, wird also der Veräußerer nach dem BIC, der Erwerber aber nach dem IS besteuert oder umgekehrt, reichen die üblichen Korrekturen zur Bestimmung des einzelnen Vergleichsgewinns nicht aus, um Veranlagungs- und Vergleichsgewinn vergleichbar zu machen. Denn eine Kapitalgesellschaft, die dem IS unterliegt, bringt im Gegensatz zu einer Einzelunternehmung oder einer nach dem BIC steuerpflichtigen Personengesellschaft auch die Gehälter der Gesellschafter-Geschäftsführer steuerlich in Abzug.

Deshalb muß dann, wenn ein Einzelunternehmen oder eine proportionalsteuerpflichtige Personengesellschaft einen kapitalsteuerpflichtigen Betrieb oder Teilbetrieb übernimmt, jeder einzelne nach den Grundsätzen des IS ermittelte Gewinn des Vergleichszeitraums um die an Gesellschafter oder Geschäftsführer gezahlten, steuerlich abgesetzten Gehälter erhöht werden, soweit diese den Vergütungen an Unternehmer und Mitunternehmer entsprechen, die den steuerpflichtigen Gewinn des Veranlagungszeitraums nicht mindern können. 187) 188)

Umgekehrt müssen auch dann, wenn ein Unternehmen von einem nach dem BIC steuerpflichtigen Unternehmer auf einen nach dem IS steuerpflichtigen Unternehmer übergeht, die Gewinne des Vergleichszeitraums um die Gehälter vermindert werden, die - steuerlich nicht abzugsfähig - dem Unternehmer oder Mitunternehmer zugeflossen sind und steuerlich abzugsfähigen

187) Vgl. Circ. adm., Abschnitt 53 b1

188) Die gleiche Regelung gilt auch, wenn ein Einzelunternehmen in eine Personengesellschaft umgewandelt wird, wobei ein früherer Lohnempfänger Gesellschafter wird. (Vgl. hierzu "Dictionnaire Fiscal Permanent", 9. Jg., Nr. 5, vom 24. Februar 1958, S. 21!)

Gehältern der Veranlagungsperiode entsprechen. 189) 190)

Dort aus den um diese Gehälter und die übrigen Korrekturposten berichtigten "bénéfices fiscaux" der einzelnen Vergleichsperioden können die zwei besten Ergebnisse ausgewählt und zum Abzugsgewinn umgerechnet werden.

c₃) Die Bestimmung des Abzugsgewinns bei Veräußerung bzw. Erwerb eines Teilbetriebes.

Wird ein steuerlich unselbständiger Betrieb oder Teilbetrieb aus einem weiterhin steuerpflichtigen Unternehmen herausgelöst und während oder zu Ende des Veranlagungszeitraums an ein bestehendes Unternehmen veräußert, mit dem zusammen es in Zukunft steuerlich eine Einheit bildet, ergibt sich für beide Unternehmen die Notwendigkeit, die Gewinne der einzelnen Veranlagungsperioden, soweit die auf den veräußerten bzw. erworbenen Betrieb oder Teilbetrieb entfallenden Gewinnanteile noch nicht bzw. noch darin enthalten sind, mit dem Veräußerer bzw. Erwerber, der die entsprechenden Teile nicht mehr bzw. schon enthält, vergleichbar zu machen. 191)

Für das veräußerte Unternehmen bedeutet dies, daß es die in der Veräußerungsperiode oder Teilperiode erwirtschafteten Gewinne, die in den Gewinnen der Vergleichsperioden enthalten sind, entsprechend den oben behandelten Grundsätzen zur Ermittlung der korrigierten "bénéfices fiscaux" berichtigen muß und den veräußerten Teilgewinn von der korrigierten "bénéfice fiscal" des Gesamtunternehmens in den betreffenden Perioden absetzen muß. 192)

189) Vgl. Circ. adm., Abschnitt 53 c!

190) Die gleiche Regelung gilt nach Abschnitt 57 des Circ. adm. auch im Falle, daß eine Personengesellschaft während oder am Ende des Vergleichszeitraums gemäß Art. 239 CGI für die Besteuerung mit dem IS optiert hat.

191) Vgl. Circ. adm., Abschnitt 54 und 55!

Umgekehrt muß das erwerbende Unternehmen seine Gewinne des Vergleichszeitraums um die korrigierten Gewinnanteile des erworbenen Betriebes oder Teilbetriebes erhöhen, soweit diese Erträge nicht darin enthalten sind.

Erst nachdem die korrigierten "bénéfices fiscaux" der Vergleichsperioden um die auf den erworbenen bzw. veräußerten Betrieb oder Teilbetrieb entfallenden korrigierten Gewinnanteile berichtigt sind, können die beiden besten Ergebnisse ausgewählt und daraus der Abzugsgewinn berechnet werden. 193) 194)

192) Eine Verminderung der Gewinne des Vergleichszeitraumes ist nach Abschnitt 59 des "Circulaire administrative" dann nicht erforderlich, wenn der Unternehmer einen Betrieb oder Teilbetrieb unter dem Zwang äußerer Umstände stillgelegt hat. In diesem Fall existiert nämlich dieser Betriebsteil nicht mehr weiter und erbringt im Veranlagungszeitraum keinen steuerpflichtigen Gewinn.

193) Die gleiche Notwendigkeit der Berichtigung der korrigierten "bénéfices fiscaux" der Vergleichsperioden ergibt sich bei Kapitalgesellschaften im Falle der Veräußerung bzw. des Erwerbs von Beteiligungen nicht, da die Erträge aus diesen Beteiligungen mit den "revenus mobiliers" schon berücksichtigt werden.

194) Ein Beispiel, bei dem eine Veräußerung bzw. ein Erwerb im Laufe des Jahres 1954 vorgenommen wird, möge in einer tabellarischen Übersicht diesen Problembereich verdeutlichen. Dabei soll von der Voraussetzung ausgegangen werden, daß sich die Gewinne der beiden Unternehmungen und des veräußerten bzw. erworbenen Betriebes oder Teilbetriebes auf Grund des Rechnungswesens der Unternehmungen entsprechend den Vorschriften des Art. 6 - 1 des Dekrets Nr. 57 - 335 (betreffend die Korrekturen des "bénéfice fiscal") feststellen lassen. Die für nachstehende Tabelle angenommenen Werte sollen also die korrigierten "bénéfices fiscaux" darstellen, und zwar jeweils aus einem zwölfmonatigen Zeitraum.

d.) Die Bestimmung des Abzugsgewinns bei fusionierenden oder entflechtenden Kapitalgesellschaften.

Unter Korrektur bedürfen die Vergleichsgewinne von Kapitalgesellschaften, bei denen während oder zu Ende des Vergleichs-

(Fortsetzung von Fußnote 194)

	1	2	3	4	5	6	7
a	Ver- gleichs- jahre	Gewinne des veräußernden Unternehmens A			Gewinne des erwerbenden Unternehmens B		
		Gesamt- gewinn	Seitum des Teilbe- triebes	Ver- gleichs- gewinn	Gesamt- gewinn	Gewinn des Teilbe- triebes	Vergleichs- gewinn
b	1953	100 000	40 000	60 000	100 000	nicht erwoben	140 000
c	1954 (= Jahr der Über- nahme des Gewinns)	90 000	20 000	70 000	90 000	30 000	110 000
d	1955	90 000	veräußert	90 000	90 000	40 000	90 000

Aus dieser Tabelle ist die Bildung der Vergleichsgewinne ersichtlich. Das Unternehmen A muß von dem Gewinn des Jahres 1953 den Gewinn des Teilbetriebes absetzen (2 - 3 = 4), ebenso von dem Gewinn des Jahres 1954 noch den auf den in diesem Jahr veräußerten Teilbetrieb entfallenden Gewinnanteil (2 - 3 = 4). Von dem Gewinn des Jahres 1955 wird nichts mehr abgezogen, da der Teilbetrieb in diesem Jahr schon zu Unternehmen B gehört (2 = 4).

Das Unternehmen B muß im Jahre 1953 seinen Gewinn um den Gewinn des Teilbetriebes, wie er im Unternehmen A erwirtschaftet worden ist, erhöhen, ebenso im Jahre 1954 (5 + 3 = 7). Den Gewinn des Jahres 1955 braucht es nicht zu korrigieren, da der Gewinn des Teilbetriebes sowie- so in seinem Gesamtgewinn enthalten ist (5 = 7).

Vergleicht man die in Spalte 4 und 7 angegebenen Gewinne untereinander, ergeben sich für das Unternehmen A die beiden besten Vergleichsgewinne in den Jahren 1954 und 1955 (c4 und d4) und für Unternehmen B in den Jahren 1953 und 1954 (b7 und c7). (Die beiden besten Vergleichsgewinne sind in der Tabelle jeweils schraffiert!) Der Abzugsgewinn für Unternehmen A beträgt demnach

$$\frac{70.000 + 90.000}{2} = 80.000.- \text{ ffrs.,}$$

=====

(Fortsetzung nächste Seite)

Zeitraums durch eine "Fusion" oder "Seission" (=Entflechtung) Veränderungen in den Kapitalverhältnissen eingetreten sind.

Bei einer Entflechtung müssen die Gewinne der einzelnen Vergleichsperioden der entflechtenden Unternehmung entsprechend der Kapitalaufteilung auf die Nachfolgeunternehmen verteilt werden. 195)

Bei einer Fusion müssen drei Möglichkeiten unterschieden werden:

1. Die fusionierenden Gesellschaften waren vorher voneinander völlig unabhängig.
2. Eine der beiden fusionierenden Gesellschaften besaß schon vor der Fusion einen Teil oder alle Aktien der andern Gesellschaft.
3. Die beiden fusionierenden Gesellschaften haben schon vor der Fusion wechselseitig einen Teil ihres Grund- bzw. Stammkapitals besessen.

Fortsetzung von Fußnote 194)

der Abzugsgewinn für Unternehmen B beträgt

$$\frac{140.000 + 110.000}{2} = 125.000.--- \text{ ffrs.}$$

=====

195) Hierzu ein Beispiel:

Wird eine Gesellschaft A am 1.1.1956 mit einem Drittel des Grundkapitals in die Gesellschaft B und mit zwei Drittel des Grundkapitals in die Gesellschaft C aufgeteilt, sind die Gewinne der Gesellschaft A im Vergleichszeitraum, nämlich

30.000.- ffrs. in 1953
45.000.- ffrs. in 1954 und
60.000.- ffrs. in 1955

je zu einem Drittel auf die Gesellschaft B und je zu zwei Drittel auf die Gesellschaft C aufzuteilen, so daß sich für die beiden neuen Gesellschaften folgende Gewinne in (Fortsetzung nächste Seite)

Während bei der 1. Möglichkeit die Gewinne der einzelnen Vergleichsperioden aus den entsprechenden Gewinnen der beiden fusionierenden Gesellschaften zusammengerechnet werden müssen, müssen bei der 2. und 3. Möglichkeit bei der Zusammenrechnung der entsprechenden Gewinne die Gewinnanteile außer Ansatz bleiben, die in den "revenus mobiliers" der aufnehmenden Gesellschaft schon enthalten sind. Denn ebensowenig wie eine Doppelbelastung der "revenus mobiliers" ¹⁹⁶⁾ mit den laufenden Steuern ist eine Befreiung vom "prélèvement temporaire" durch den Ausweis eines um diese Einkünfte zu hohen Abzugsgewinns erwünscht. ¹⁹⁷⁾ Nach diesen Korrekturen werden die beiden besten Vergleichsgewinne bestimmt und daraus der Abzugsgewinn ermittelt.

Fortsetzung von Fußnote 195)

den Vergleichsperioden ergeben:

<u>Jahr</u>	<u>Gesellschaft B</u>	<u>Gesellschaft C</u>
1953:	10.000.--	20.000.--
1954:	15.000.--	30.000.--
1955:	20.000.--	40.000.--

196) Vgl. oben S. 78 f.

197) Ein Beispiel möge diese Ausführungen verdeutlichen:

Die Beteiligung einer Gesellschaft A an einer Gesellschaft B soll vor der am 1.1.1956 durchgeführten Fusion zwei Drittel des Grundkapitals der Gesellschaft B betragen haben. Die durch die Fusion entstandene Gesellschaft C berechnet die Gewinne der Vergleichsperioden als die Summe der entsprechenden Gewinne der Gesellschaft A und einem Drittel der Gewinne der Gesellschaft B:

		1953	1954	1955
a	Gewinn A	50 000	65 000	40 000
b	Gewinn B	30 000	45 000	30 000
c	Anteilung B an A, also im Gewinn A enthalten	20 000	30 000	20 000
d	Zum Gewinn von A zurechnen	10 000	15 000	10 000
e	Vergleichsgewinn von C	60 000	80 000	50 000

(Fortsetzung nächste Seite)

- a₁) Die Korrektur des Abzugsgewinns mit den "amortissements accélérés"
- a₂) Die direkte Auswirkung der Sonderabschreibungen auf den Abzugsgewinn.

Der Abzugsgewinn, dessen Ermittlung bis jetzt beschrieben wurde, ist nicht endgültig.

Nach Art. 6 - 1, letzter Absatz des Dekrets Nr. 57 - 335 muß der nach Art. 4 - 2^o - a) des gleichen Dekrets ermittelte Abzugsgewinn - so wie er bis jetzt dargestellt wurde - gegebenenfalls um die Differenz zwischen dem Betrag einerseits, mit dem der betreffende Gewinn mit "amortissements accélérés" im Sinne des Art. 39 - 1 - 2^o, 3. Abs., und Art. 39, §§ 4 und 5 CGI belastet ist, und der Summe andererseits, um den der Gewinn des Veranlagungszeitraums um den Betrag gleichgearteter Abschreibungen vermindert worden ist, erhöht werden.

Mit dieser Vorschrift sollen nicht etwa die sowohl im Veranlagungsgewinn als auch Abzugsgewinn enthaltenen Sonderabschreibungen eliminiert werden und eine Auswirkung dieser aperiodischen Aufwandes auf den Nettogewinn ausgeglichen werden, sondern vielmehr will die Regierung als Gesetzgeber mit dieser Vorschrift nur eine gegenüber der Nationalversammlung eingegangene Verpflichtung erfüllen. Dennoch sollen die Steuerpflichtigen, die die Sonderabschreibungen bei den laufenden Steuern ausnutzen, kein "prélèvement temporaire" nicht schlechter gestellt sein als ohne Inanspruchnahme dieser Vor-

Fortsetzung von Fußnote 197)

Der Vergleichsgewinn (Zeile e) errechnet sich aus $a + d$, wobei d sich ergibt aus $b - c$. Für die Berechnung der Gewinne der Vergleichsperioden kommt es nicht darauf an, daß die Gesellschaften A und B jeweils zu dem gleichen Stichtag abgeschlossen haben, sondern entscheidend für die Zusammenrechnung ist einzig und allein die Tatsache, daß die zusammengefaßten Gewinne in gleichen Steuerjahr - also Kalenderjahr - ermittelt worden sind.

günstigung. 198)

So ist es auch verständlich, daß die Vorschrift des Art. 6 - 1, letzter Absatz des Dekrets Nr. 57 - 335 sich nur zum Vorteil des Steuerpflichtigen, niemals aber zu seinem Nachteil auswirken kann. Denn nur höhere Sonderabschreibungen im Vergleichszeitraum als im Veranlagungszeitraum müssen dem Abzugsgewinn hinzugerechnet werden, während höhere Sonderabschreibungen im Veranlagungszeitraum als im Vergleichszeitraum den Veranlagungsgewinn unbeeinflusst lassen, also nicht mehrgewinnerhöhend sich auswirken.

Schwierigkeiten erwachsen aus der Vorschrift des Art. 6 - 1, letzter Absatz deshalb, weil der dem Abzugsgewinn zugrunde liegende Vergleichszeitraum von dem Veranlagungszeitraum verschieden ist, weil also Sonderabschreibungen aus verschiedenen langen Zeiträumen einander gegenüberstehen.

Die "amortissements accélérés" können aber nur in der Höhe dem Abzugsgewinn zugerechnet werden, als sie - zeitlich eliminiert - die Sonderabschreibungen des Veranlagungszeitraums übersteigen.

Haben die beiden Vergleichsjahre, aus deren Gewinnen der Abzugsgewinn bestimmt worden ist, sowie der Veranlagungszeitraum je eine Dauer von zwölf Monaten, so ist die Höhe der aus dem Vergleichszeitraum zu berücksichtigenden Sonderabschreibungen gleich dem arithmetischen Mittel der Sonderabschreibungen der beiden Vergleichsperioden.

Dies ist auch dann noch der Fall, wenn bei zwölfmonatigem Veranlagungszeitraum die beiden Vergleichsperioden unterschiedlich lang sind, zusammen aber 24 Monate umfassen.

198) Vgl. Journal Officiel vom 1. August 1956, Deb. AN, S. 3771.

Weicht die Dauer der zwei Vergleichsperioden von 24 Monaten ab, müssen die Sonderabschreibungen dieser Perioden zeitlich proportional auf zwölf Monate, die Dauer des Veranlagungszeitraums also, umgerechnet werden, und zwar nach folgender Formel:

$$S = \frac{(SV_1 + SV_2) 12}{V_1 + V_2},$$

wobei S die Sonderabschreibungen und V_1 und V_2 die die beiden besten Vergleichsjahre (Dauer in Monaten) symbolisieren.

Diese zeitlich proportionale Umrechnung der Sonderabschreibungen der beiden für den Abzugsgewinn relevanten Vergleichsperioden ist nur deshalb möglich, weil auch die Gewinne der einzelnen Vergleichsperioden bei der Berechnung des Abzugsgewinns zeitlich proportional in der Regel auf einen zwölfmonatigen Zeitraum umgerechnet werden.

Dagegen würde dieses Vorgehen bei den Sonderabschreibungen des Veranlagungszeitraums unbedingt zu einem falschen Ergebnis führen, weil bei einem von dem zwölfmonatigen Veranlagungszeitraum abweichenden Wirtschaftsjahr der steuerlich relevante Gewinn proportional den Umsatzzahlen der entsprechenden Zeitabschnitte - also nicht proportional der Zeit - bestimmt wird. Diese Tatsache verlangt zur richtigen Feststellung der dem Veranlagungsgewinn zuzurechnenden Sonderabschreibungen eine den Umsatzzahlen proportionale Umrechnung dieser Abschreibungen. 199)

Deshalb berechnet sich bei einem längeren als zwölfmonatigem Wirtschaftsjahr die dem Veranlagungsgewinn entsprechende Sonderabschreibung S, wenn W das gesamte Wirtschaftsjahr, i den Veranlagungszeitraum und U den Umsatz darstellen, wie folgt:

$$S = \frac{S_w \times U_i}{U_w}.$$

Ist in 1956 ein kürzeres als zwölfmonatiges Wirtschaftsjahr

199) Vgl. Circ. adm., Abschnitt 62!

abgeschlossen worden, und setzt sich der Veranlagungsgewinn deshalb aus dem Gewinn dieses Zeitraums (1) und dem Gewinn eines Teiles (t) des vorhergehenden oder nachfolgenden Wirtschaftsjahres (2) zusammen, erhält man die dem Veranlagungsgewinn zuzurechnenden Sonderabschreibungen nach folgender Formel:

$$S = S_{w1} + \frac{S_{w2} \times U_{w2t}}{U_{w1}} .$$

- b₂) Die indirekte Auswirkung der Sonderabschreibung auf den Abzugsgewinn.

Neben der oben beschriebenen direkten Auswirkung der "amortissements accélérés" auf den Abzugsgewinn können diese Abschreibungen auch auf dem Umweg über die Auswahl der beiden besten Vergleichsjahre den Abzugsgewinn beeinflussen.

Nach Art. 4 - 2^o - a) des Dekrets Nr. 57 - 335 wird der Abzugsgewinn als arithmetisches Mittel der beiden besten der drei im Vergleichszeitraum abgeschlossenen Wirtschaftsjahre bestimmt. Zwar wird die positive Differenz zwischen den Sonderabschreibungen des Veranlagungszeitraums und denen des Vergleichszeitraums erst nach der Mittelwertberechnung dem Abzugsgewinn hinzugerechnet, doch schließt dies nicht aus, daß die Sonderabschreibungen bei der Bestimmung der beiden besten Vergleichsperioden nicht berücksichtigt werden. 200)

200) Ein Beispiel möge das Problem erhellen:

In Veranlagungszeitraum sollen bei einem mehrgewinnsteuerverpflichtigen Gewinn von 200.000.- ffirs. keine Sonderabschreibungen vorgenommen worden sein, so daß in jedem Fall das Mittel der Sonderabschreibungen der beiden besten der je zwölfmonatigen Vergleichsperioden dem Abzugsgewinn hinzugerechnet werden muß. Wie sich hierbei die beiden besten Vergleichsgewinne bei Berücksichtigung und Nicht-Berücksichtigung der Sonderabschreibungen verschieben, soll folgende tabellarische Übersicht aufzeigen:

(Fortsetzung nächste Seite)

Während das Dekret Nr. 57 - 335 keinen Hinweis darauf enthält, ob die Sonderabschreibungen bei der Bestimmung der beiden besten Vergleichsgewinne Berücksichtigung finden müssen oder nicht, gibt das "Circulaire administrative" - wenn auch am Rande - eine Antwort auf diese Frage. 201) Danach sind die

Fortsetzung von Fußnote 200)

	1	2	3	4	5	6	7
	Vergleichsjahre	Gewinn (bereinigt "benefice fiscal")	Sonderabschreibungen (am Gewinn abgezogen)	Vergleichsgewinn bei Nichtberücksichtigung der Sonderabschreibungen	Vergleichsgewinn bei Berücksichtigung der Sonderabschreibungen	Beste Vergleichsgewinn bei Nichtberücksichtigung der ...	Beste Vergleichsgewinn bei Berücksichtigung der ...
a	1953	180 000	50 000	130 000	150 000	-	180 000
b	1954	110 000	0	110 000	110 000	110 000	-
c	1955	100 000	10 000	90 000	100 000	100 000	100 000

Erläuterung zur Tabelle:

Als Vergleichsgewinn, aus dem sich der Abzugsgewinn berechnet, kommt immer nur der korrigierte "benefice fiscal" in Frage (Spalte 2). Die in Spalte 4 und 5 angegebenen Vergleichsgewinne dienen nur der Bestimmung der beiden besten Vergleichsjahre, nicht aber als Grundlage für den Abzugsgewinn.

Während bei einer Nichtberücksichtigung der Sonderabschreibungen für die Auswahl der beiden besten Vergleichsjahre der Abzugsgewinn

$$150.000.- \text{ ffrs. } (= \frac{120.000 + 180.000}{2})$$

beträgt, beläuft er sich bei einer Berücksichtigung dieser Abschreibungen auf

$$145.000.- \text{ ffrs. } (= \frac{100.000 + 180.000}{2}).$$

Der Mehrgewinn ist also ceteris paribus auf Grund der Verschiebung der beiden besten Vergleichsjahre um 5.000.- ffrs. niedriger bzw. höher.

201) Vgl. Circ. adm., Ann. (1) zu Abschnitt 61!

beiden besten Vergleichsjahre gegebenenfalls erst nach Berücksichtigung des in Art. 6 - 1, letzter Absatz des Dekrets Nr. 57 - 335 vorgeschriebenen Korrektivpostens, der "amortissements accélérés" also, auszuwählen.

Das hat zur Folge, daß dem korrigierten "bénéfice fiscal" einer jeden der drei Vergleichsperioden die in der betreffenden Periode abgesetzten "amortissements accélérés" hinzuge-rechnet werden müssen, danach die beiden besten Vergleichs-jahre ausgewählt werden, anschließend von dem um die Sonder-abschreibungen erhöhten Gewinn der beiden besten Vergleichs-jahre diese wieder abgesetzt werden und aus dem Mittelwert der beiden besten Vergleichsgewinne der Abzugsgewinn er-rechnet wird. Zu diesem Abzugsgewinn wird schließlich der Teil der zeitlich proportional auf zwölf Monate umgerechneten Sonderabschreibungen der beiden Vergleichsperioden hinzu-addiert, der die Sonderabschreibungen des Veranlagungszeit-raums übersteigt. Erst mit dieser Größe liegt der endgültige Abzugsgewinn nach der Methode des "bénéfice réel" vor.

- f₁) Zusammenfassende Betrachtung über die Er-mittlung des Abzugsgewinns als Vorjahresge-winn bzw. Durchschnittsgewinn mehrerer Vor-jahre.

Zusammenfassend läßt sich die Ermittlung des Abzugsgewinns als Vorjahresgewinn bzw. Durchschnittsgewinn mehrerer Vorjahre wie folgt beschreiben:

Der "bénéfice fiscal" jedes einzelnen im Vergleichszeitraum 1953 bis 1955 abgeschlossenen Wirtschaftsjahres wird erhöht um die in Abzug gebrachten "revenus mobiliers", die Nach-holbeträge der "décote ou dotation sur stocks" und der "provi-sion pour fluctuation des cours" sowie um die Verlustvorträge aus früheren Perioden. Hinzugerechnet werden außerdem auf An-trag außergewöhnliche Verluste und bei Immobiliargesellschaf-ten die nach Art. 237 CGI steuerfreien Mieterträge, vermin-dert wird der "bénéfice fiscal" um die Gewinne aus der Ver-äußerung von Gütern des Anlagevermögens und gewisse "sonstige Erträge", vor allem die "indemnités de dommage de guerre", wenn diese auch aus dem Veranlagungsgewinn ausgeschieden sind.

Diese korrigierten "bénéfices fiscaux" des Vergleichszeitraums werden unter Beachtung des Wechsels der Inhaberverhältnisse und des Erwerbs bzw. der Veräußerung eines Betriebes oder Teilbetriebes sowie bei Kapitalgesellschaften der Kapitalverschiebungen während oder zu Ende des Vergleichszeitraums auf eine mit dem Veranlagungszeitraum identische Dauer umgerechnet, wobei bei Vorliegen von mehr oder weniger als dreier Vergleichsperioden gewisse zeitliche Umrechnungen vorgenommen werden müssen.

Vor der Auswahl der beiden besten Vergleichsperioden werden dem korrigierten und umgerechneten "bénéfice fiscal" die in ihm berücksichtigten "amortissements accélérés" hinzuge-rechnet und dann erst die beiden besten Vergleichsjahre be-stimmt.

Von den beiden "unechten" Vergleichsgewinnen werden die für die Auswahl erforderlichen Sonderabschreibungen wieder abge-zogen und aus den dann vorliegenden beiden echten Vergleichs-gewinnen der zwei besten Vergleichsperioden das arithmetische Mittel gebildet. Dieses wird gegebenenfalls um die die Sonder-abschreibungen des Veranlagungszeitraums übersteigenden Sonderabschreibungen der zwei Vergleichsperioden - auf zwölf Monate umgerechnet - erhöht.

Das Ergebnis ist der Abzugsgewinn, wie er zur Berechnung des Mehrgewinns dem Veranlagungsgewinn gegenübergestellt werden kann.

2. Der Abzugsgewinn als angemessene Rendite auf das eingesetzte Kapital.

- a) Die Problematik des Abzugsgewinns als angemessene Rendite auf das eingesetzte Kapital.

Die zweite Möglichkeit, die das Dekret Nr. 57 - 335 für die Bestimmung des Abzugsgewinns einräumt, ist die des Abschnitts 4 - 2° - b), wonach dieser Gewinn ermittelt wird als "l'intérêt à 6 % l'an des capitaux investis, augmenté de la rémunération normale du travail du chef d'entreprise ...".

Die Problematik dieses Abzugsgewinns liegt in erster Linie in der Art seiner Ermittlung, nämlich als Schätzungsgröße, 202) da ein geschätzter Abzugsgewinn bei der Gegenüberstellung mit dem tatsächlich erwirtschafteten Veranlagungsgewinn niemals zu dem "wahren" Mehrgewinn führen kann.

Doch nicht dieses Problem ist Gegenstand nachfolgender Ausführungen, 203) sondern die mit der Ermittlung der Faktoren dieses Abzugsgewinns verbundenen Problematik soll kurz angedeutet werden.

Diese Problematik beschränkt sich auf die Ermittlung des eingesetzten Kapitals und des Unternehmerlohns, da von den drei Gewinnermittlungsfaktoren

1. eingesetztes Kapital,
2. Zinsfuß und
3. Unternehmerlohn

der Zinsfuß gegeben ist. 204)

202) Der Charakter der Schätzungsgröße wird sowohl vom Dekret Nr. 57 - 335 als auch vom "Circulaire administrative" hervorgehoben, das diesen Abzugsgewinn ausdrücklich als "bénéfice de comparaison forfaitaire" bezeichnet (vgl. z.B. Abschnitt 63!). Während das Dekret von "le mode forfaitaire" spricht (vgl. Art. 6 - 2!)

203) Die Problematik des Abzugsgewinns als Schätzgröße wird im vorstehendem Zusammenhang deshalb nicht behandelt, (Fortsetzung nächste Seite)

Bei der Kodifizierung des dem geschätzten Abzugsgewinns zugrunde zu legenden Kapitals stand der französische Gesetzgeber vor dem Problem, welches Kapital in einer Unternehmung bei der Erwirtschaftung des Gewinns mitwirkt, aus welchen Kapitalteilen also sich der angemessene Gewinn berechnen läßt. Ist es das auf der Passivseite der Bilanz ausgewiesene Gesamtkapital, ist es das um etwaige Verlustvorträge oder die Position "Reingewinn" berichtigte Gesamtkapital, oder soll nur das Eigenkapital der Gewinnberechnung zugrunde gelegt werden? - Weiterhin drängt sich die Frage auf, ob man überhaupt von der Passivseite der Bilanz ausgehen kann oder nicht besser auf der Aktivseite die tatsächlich im Betrieb arbeitenden Vermögensteile ermittelt und daraus den angemessenen Gewinn berechnet, wobei eo ipso das Problem der Bewertung dieser Vermögensteile auftaucht.

Neben dem Problem des Umfangs des Kapitals muß man sich die Frage vorlegen, zu welchem Zeitpunkt dieses Kapital festgestellt werden soll, ob nämlich zu Beginn oder Ende eines Wirtschaftsjahres oder zu irgendeinem anderen Zeitpunkt im Laufe dieses Jahres, da das Kapital ständig Änderungen unterworfen ist.

Nicht weniger problematisch als die Kapitalermittlung nach Umfang und Zeitpunkt ist die Bestimmung des Unternehmerlohns. Was ist die "rémunération normale du travail du chef d'entreprise"? - Kann man diese Größe für jedes einzelne Unternehmen bestimmen oder läßt sich der Unternehmerlohn nur insgesamt für alle Unternehmen festsetzen? -

Fortsetzung von Fußnote 203)

weil hier nur die vom französischen Gesetzgeber für den "prélèvement temporaire" geschaffenen Möglichkeiten zur Bestimmung des Abzugsgewinns dargestellt werden sollen. Zur Problematik des Abzugsgewinns als Schätzgröße vgl. unter D, unten S. 215 ff.

204) Die Höhe des Zinsfußes beträgt 6 %. Sie ist vom Gesetzgeber bestimmt. Zur Problematik des Zinsfußes vgl. unter D, unten S. 209 f.

Die Lösung, die der französische Gesetzgeber für diese Probleme kodifiziert hat, sollen in den folgenden Ausführungen dargestellt werden, wobei zuerst die Ermittlung des eingesetzten Kapitals nach Zeitpunkt und Umfang, dann die Ermittlung des Unternehmerlohns und danach erst die Ermittlung des eigentlichen Abzugsgewinns behandelt wird.

b₁) Die Ermittlung des eingesetzten Kapitals.

a₂) Die gesetzlichen Vorschriften zur Ermittlung des "eingesetzten Kapitals".

Die Ermittlung des "capital investi", wie es Art. 4 - 2^o - b) des Dekrets Nr. 57 - 335 verlangt, wird in Art. 6 - 2 des gleichen Dekrets geregelt. Danach wird das "eingesetzte Kapital" ermittelt als "la moyenne des capitaux investis à l'ouverture et à la clôture de la période d'application du prélèvement", also als Mittel des zu Anfang und Ende der Veranlagungsperiode "eingesetzten Kapitals".

Als "eingesetztes Kapital" gelten nach der gleichen Vorschrift die von Unternehmer, Gesellschaftern oder Aktionären auf das Eigenkapital eingezahlten Beträge, die um die erlittenen Verluste zu vermindern und die aus dem Gewinn dotierten Reserven zu erhöhen sind. 205) Außerdem gehören dazu die "décote ou dotation sur stocks", die "provision pour fluctuation de cours" sowie die in Art. 47 CGI vorgesehene "réserve spéciale de réévaluation". 206) Sämtliche in die Berechnung eingehenden Größen müssen aus dem Rechnungswesen entnommen sein.

205) Die entsprechende Vorschrift lautet:

"le capital investi s'entend des sommes effectivement versées à titre d'apports par le chef d'entreprise, les associés ou les actionnaires, diminuées des pertes subies et augmentées des réserves constituées au moyen des bénéfices ainsi que:
De la décote ou dotation sur stocks ...;
De la provision pour fluctuation des cours ...;
De la réserve spéciale de réévaluation ...
Il est déterminé d'après les éléments de la comptabilité.

b₂) Der Zeitpunkt der Ermittlung des
"eingesetzten Kapitals".

Das der Berechnung des Abzugsgewinns zugrunde zu legende "eingesetzte Kapital" wird als Mittel des zu Anfang und Ende der Veranlagungsperiode eingesetzten Kapitals berechnet, d.h., daß das "eingesetzte Kapital" an zwei Stichtagen ermittelt werden muß.

Die Festlegung dieser zwei Stichtage ist völlig unproblematisch, wenn eine zwölfmonatige Veranlagungsperiode in 1956 abgeschlossen worden ist, hier sind es die Stichtage der Eröffnungs- und Schlußbilanz.

Von den Ausführungen über die Ermittlung des Veranlagungsgewinns ²⁰⁷⁾ her ist bekannt, daß aber nicht in jedem Fall ein in 1956 abgeschlossener, zwölfmonatiger Veranlagungszeitraum vorliegt, sondern daß entweder in 1956 überhaupt kein Wirtschaftsjahr abgeschlossen zu sein braucht oder aber ein längeres oder kürzeres oder sogar mehr als ein Wirtschaftsjahr abgeschlossen sein kann.

Die Bestimmung der Stichtage für die Ermittlung des eingesetzten Kapitals in diesen Fällen ist gesetzlich nicht geregelt, nur die Verwaltungsanordnung ²⁰⁸⁾ gibt folgenden Hinweis:

Umfaßt der Veranlagungszeitraum mehr als ein Wirtschaftsjahr oder nur einen Teil eines Wirtschaftsjahres, ist also nur eine Bilanz zu Beginn oder Ende oder aber überhaupt keine Bilanz zu Beginn oder Ende des Veranlagungszeitraums vorhanden, muß das für die Berechnung des Abzugsgewinns heranzu-

206) Bei dieser "réserve spéciale de réévaluation" handelt es sich um eine Rücklage währungspolitischen Ursprung. Sie rührt aus der mit den Vorschriften der Art. 45 bis 49 CGI kodifizierten "révision des bilans" her und beinhaltet die Aufwertungs-gewinne, die durch die infolge des Währungsverfalls notwendig gewordene Aufwertung von Gütern des abnutzbaren und nicht abnutzbaren Anlagevermögens entstanden sind.

207) Vgl. oben S. 104 ff.

ziehende "eingesetzte Kapital" aus der nächsten vor bzw. nach diesem Zeitraum abgeschlossenen Bilanz entnommen werden. Dabei müssen aber eventuelle Veränderungen in den Kapitalverhältnissen, die zwischen Bilanzerstellung und Beginn des Veranlagungszeitraums bzw. zwischen Ende des Veranlagungszeitraums und Bilanzerstellung durch eine Erhöhung oder Verminderung der Einlagen oder der Reserven verursacht worden sind, berücksichtigt werden.

Mit dieser Regelung sind also die beiden für die Ermittlung des "eingesetzten Kapitals" relevanten Stichtage immer auf Beginn und Ende des Veranlagungszeitraums festgesetzt, ohne daß bei Fehlen einer Bilanz auf einen der beiden oder auf beide Stichtage eine besondere Bilanz für die Zwecke der Mehrgewinnbesteuerung erstellt zu werden braucht.

c₂) Der Umfang des eingesetzten Kapitals am einzelnen Stichtag.

a₃) Vorbemerkung.

Wenn im folgenden der Umfang des "eingesetzten Kapitals" an jedem der beiden relevanten Stichtage behandelt wird, so ist damit jeweils das Kapital zu Beginn und Ende eines zwölfmonatigen, in 1956 abgeschlossenen Zeitraums bzw. das Kapital des dem Veranlagungszeitraum unmittelbar vorangehenden oder nachfolgenden Bilanzstichtages gemeint. Veränderungen in den Kapitalverhältnissen zwischen dem dem Veranlagungszeitraum vorangehenden oder nachfolgenden Bilanzstichtag und den Beginn oder Ende des Veranlagungszeitraums werden also nicht berücksichtigt, da mit diesen zwischenzeitlichen Veränderungen grundsätzliche Fragen der Ermittlung des Umfangs des "eingesetzten Kapitals" am einzelnen Stichtag nicht berührt werden.

208) Vgl. Circ. adm., Abschnitt 74!

- b₃) Die Ausgangsgröße für die Ermittlung des "eingesetzten Kapitals": der auf das Eigenkapital eingezahlte Betrag.

Ausgangsgröße für die Ermittlung des "eingesetzten Kapitals" sind die von Unternehmer, Gesellschaftern oder Aktionären auf das Eigen- bzw. Grund- oder Stammkapital eingezahlten Beiträge.

Dabei ist es gleichgültig, wann und in welcher Form diese Einzahlung erfolgt ist. Sie kann sowohl in Form einer Bareinlage als auch in Form einer Sacheinlage vorgenommen worden sein und sie kann sowohl bei der Gründung als auch an die werbende Unternehmung - selbstverständlich vor dem betreffenden Stichtag der Kapitalermittlung - geleistet werden.

Unbedingt erforderlich ist aber, daß das Kapital tatsächlich dem betreffenden Unternehmen zugeflossen ist und noch nicht wieder entnommen wurde.

Bei einer Einzelunternehmung oder offenen Handelsgesellschaft ist der gesamte, auf der Passivseite der Bilanz als "Kapital" bzw. "Eigenkapital" ausgewiesene Betrag als eingezahltes Eigenkapital anzusehen, bei einer Kommanditgesellschaft oder Kapitalgesellschaft nur die von den Anteilseignern tatsächlich erbrachten Summen. Der rechtlich übernommene bzw. gezeichnete Anteil an der Unternehmung ist also für die Ermittlung des eingesetzten Kapitals irrelevant. Andererseits rechnet aber der an einen ausgeschiedenen Anteilseigner noch nicht zurückgezahlte Betrag zu dem eingesetzten Kapital. Nicht zum eingezahlten Eigenkapital gehört zu Ende des Veranlagungszeitraums der in diesem Zeitraum erwirtschaftete Gewinn. 209)

Die Ermittlung der Ausgangsgröße beinhaltet also keinerlei Problematik, wenn man eine ordnungsmäßige Buchführung und Bilanz voraussetzt, aus denen sich die bereits eingezahlten und die noch ausstehenden Teile auf das Eigen- bzw. Grund- oder Stammkapital einer Unternehmung ersehen lassen.

c₃) Die an der Ausgangsgröße vorzunehmenden Korrekturen.

a₄) Hinzurechnung von permanenten Eigenkapitalteilen: Rücklagen und Gewinnvorträge.

Während bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften das Eigenkapital allein auf dem Kapitalkonto bzw. den Kapitalkonten der Gesellschafter seinen Niederschlag findet, nehmen bei den Kapitalgesellschaften, deren Grund- oder Stammkapital unbeweglich ist, die verschiedenen Rücklagenkonten die beweglichen Teile des Eigenkapitals auf.

Deshalb müssen auch diese Rücklagen dem Eigenkapital zugerechnet werden - nach Art. 6 - 2 des Dekrets Nr. 57 - 335 allerdings nur insoweit, als sie aus zurückgehaltenem Gewinn herrühren.

Diese gesetzliche Grenze ignoriert das "Circulaire administrative" und schreibt vor, daß über die aus Gewinnen dotierten Rücklagen hinaus auch die aus Kapitaleinzahlungen - z. B. aus dem Emissionsagio - dotierten Rücklagen als echtes Eigenkapital dem eingesetzten Kapital hinzugerechnet werden können. 21o)

Den gleichen Charakter wie die offenen Rücklagen tragen, wenn auch nicht rechtlich, so doch wirtschaftlich, die Gewinnvorträge. Auch sie sind nach Abschnitt 68 des "Circulaire administrative" dem eingesetzten Kapital zuzuschlagen.

b₄) Hinzurechnung von vorübergehenden Eigenkapitalteilen: steuerfreie Sonderrücklagen.

Mit den auf das Eigenkapital eingezahlten Beträgen, den offenen Rücklagen und den Gewinnvorträgen ist das eigentliche Eigenkapital für die Berechnung des "eingesetzten Kapitals" erfaßt. Darüber hinaus enthalten die Bilanzen aber noch

21o) Vgl. Circ. adm., Abschnitt 65!

passivposten, denen in gewissem Umfang Eigenkapitalcharakter zugesprochen werden muß. Es sind dies die steuerfreien, aus währungs- oder wirtschaftspolitischen Gründen zulässigen Sonderrücklagen. Sie sind solange in vollem Umfang Eigenkapital, als sie nicht steuerwirksam aufgelöst werden müssen. Bei ihrer steuerwirksamen Auflösung fließt ein Teil dieser Rücklagen als Steuern ab und nur der verbleibende Betrag kann als Eigenkapital angesprochen werden. Der in den Rücklagen enthaltene Steuerbetrag ist also nur vorübergehend, nämlich zwischen Bildung und steuerwirksamer Auflösung als Eigenkapital anzusehen.

Rücklagen dieser Art sind die "décote ou dotation sur stocks" 211), die "provision pour fluctuation des cours" 212), die "réserve spéciale de réévaluation" des Art. 47 CGI 213), die Sonderrücklagen der Zeitungs- und Erdgasunternehmen 214) sowie "les dotations pour approvisionnements techniques constituées à la clôture des exercices 1948 et 1949; les provisions pour renouvellement des stocks pratiquées à la clôture des exercices 1940 à 1945; la réserve de reconstitution des entreprises sinistrées, les réserves constituées à l'occasion de l'amnistie fiscale prévue par l'article 46 de la loi du 14 avril 1952". 215)

All diese Sonderrücklagen werden dem "eingesetzten Kapital" hinzugerechnet, und zwar die "provision pour fluctuation des cours" sowie die "décote ou dotation sur stocks" in der zu Ende des Veranlagungszeitraums zulässigen, in der Bilanz bzw. Gewinn- und Verlustrechnung 216) ausgewiesenen Höhe, ebenso

211) Vgl. oben S. 87 ff.

212) Vgl. oben S. 86 f.

213) Vgl. Fußnote 206)!

214) Vgl. oben S. 85 f.

215) Vgl. Circ. adm., Abschnitt 68!

die "réserve spéciale de réévaluation" des Art. 47 CGI.

Während die Hinzurechnung dieser drei Arten von Sonderrücklagen zum eingesetzten Kapital auf die Vorschrift des Art. 6 - 2 des Dekrets Nr. 57 - 335 zurückgeht, wird die Hinzurechnung der übrigen aufgeführten Sonderrücklagen mit Ausnahme der für Unternehmen der Zeitungs- und Erdgasbranche möglichen Rücklagen von Abschnitt 68 des "Circulaire administrative" ermöglicht. Diese letztgenannten Rücklagen werden weder vom Dekret noch vom "Circulaire administrative" für die Hinzurechnung genannt, müßten aber in Befolgung des den Art. 6 - 2 des Dekrets Nr. 57 - 335 beherrschenden Grundsatzes, daß sämtliches Eigenkapital zum eingesetzten Kapital gehört, gleichgültig, unter welcher Bezeichnung es in der Bilanz steht, zu diesem Kapital hinzugesetzt werden können.

c₄) Hinzurechnung von unter Fremdkapital ausgewiesenen Eigenkapital: Gesellschafterdarlehen.

Neben dem permanenten und vorübergehenden Eigenkapital kann auch das Eigenkapital dem eingesetzten Kapital hinzugerechnet werden, das als solches in der Bilanz nicht zu erkennen ist, da es bilanziell wie Fremdkapital behandelt wird.

Um eine solche Größe handelt es sich bei den von Gesellschaftern einer Personen- oder Kapitalgesellschaft gewährten Darlehen. Nicht in jedem Fall zählen diese Beträge zum Eigenkapital.

Vielmehr wird die Frage, ob es sich bei diesem Darlehen um Eigen- oder Fremdkapital handelt, nach den zwischen Unternehmung und Gesellschafter getroffenen Vereinbarungen hinsichtlich der Verzinsung des Darlehens entschieden. Erhält der Ge-

216) Während die "dotation" als Wertberichtigungsposten auf das Vorratsvermögen sowohl in der Bilanz als auch in der Gewinn- und Verlustrechnung erscheint, findet die "décote" als direkte Abschreibung nur in der Gewinn- und Verlustrechnung ihren Niederschlag. (Vgl. oben S. 89!)

sellschafter für die hingegebene Summe Zinsen 217), die denen für Fremddarlehen entsprechen, dann rechnet auch dieses Gesellschafterdarlehen zum Fremdkapital, und es bleibt als solches bei der Berechnung des "eingesetzten Kapitals" außer Ansatz.

Hat der Gesellschafter das Darlehen dagegen unverzinslich der Unternehmung hingegeben, ist es als zusätzliche Kapitaleinlage anzusehen und als Eigenkapital dem eingesetzten Kapital hinzuzurechnen.

Eine Sonderregelung erfährt nach Abschnitt 67 des "Circulaire administrative" das verzinsliche Darlehen eines Gesellschafters, der zu mehr als 50 % das Kapital dieser Gesellschaft in Händen hat. 218) Danach gilt der Teil des verzinslichen Darlehens als zusätzliche Kapitaleinlage, der die Hälfte des Gesellschaftskapitals überschreitet. Dieser Teil des Darlehens wird deshalb als Eigenkapital dem eingesetzten Kapital zugeschlagen. 219)

217) Diese Zinsen werden nur dann als Beweis für die Ernsthaftigkeit des Darlehens gewertet, wenn sie als Aufwand in der Gewinn- und Verlustrechnung in Erscheinung treten.

218) Diese Regelung schließt an die Vorschrift des Art. 212 CGI an, die überhöhte Zinsen an Gesellschafter für ein der Gesellschaft gewährtes Darlehen als verdeckte Gewinnausschüttung dem steuerpflichtigen Gewinn der Gesellschaft wieder hinzusetzen läßt.

219) Ein Beispiel möge den geschilderten Vorgang erläutern: Der Aktionär A einer AG, die mit einem Grundkapital von 2.000.000.- ffirs. ausgestattet ist, soll außer seiner 60 %igen Beteiligung noch einen Betrag von 1.200.000.- ffirs. als Darlehen an die AG eingezahlt haben. Von diesen 1.200.000.- ffirs. zählen

$$1.200.000.- - \frac{2.000.000.-}{2} = 200.000.- \text{ ffirs.}$$

nicht als Darlehen, sondern als zusätzliche Kapitaleinlage und werden deshalb dem eingesetzten Kapital hinzugerechnet.

- d₄) Hinzurechnung von Fremdkapitalteilen: Rückstellung für Heimfallverpflichtung.

Da Rückstellungen normalerweise Fremdkapitalcharakter tragen, können sie auch nicht dem "eingesetzten Kapital", das nur Eigenkapital umfaßt, hinzugerechnet werden.

Diese Regel wird allerdings durch die Vorschrift des Abschnitt 73 des "Circulaire administrative" durchbrochen, wonach die von den Heimfallunternehmen, den "sociétés concessionnaires", gebildeten Rückstellungen für die von ihnen übernommene Heimfallverpflichtung ²²⁰⁾ trotz deren Fremdkapitalcharakters ²²¹⁾ dem eingesetzten Kapital hinzugesetzt werden können.

Diese Vorschrift geht offensichtlich von dem Gedanken aus, daß das in der Heimfall-Rückstellung gebundene Kapital keine Verpflichtung der Unternehmung gegenüber Dritten, sondern vielmehr eine Verpflichtung der Aktionäre gegenüber den Konzessionsgebern repräsentiere. ²²²⁾ Vom Standpunkt der Unternehmung aus arbeitet das in die Heimfall-Rückstellung eingestellte Kapital wie Eigenkapital zur Erzielung des Unternehmungsgewinns. Deshalb muß es bei den Heimfallunternehmungen als quasi-Eigenkapital das eingesetzte Kapital erhöhen. ²²³⁾

- 220) Unter Heimfallunternehmung sind private Verkehrs- und Energieversorgungsunternehmen zu verstehen, die zur Geleisführung bzw. für die Verlegung von Kabel- und Rohrleitungen öffentliche Wege und Straßen benutzen müssen und hierzu der Genehmigung, der Konzession der betreffenden Gebietskörperschaft, z. B. der Gemeinden, Landkreise, Provinzen, usw. bedürfen.
Da diese Unternehmen die Konzession meist nur gegen die Verpflichtung erhalten, nach Ablauf einer bestimmten Zeit (meist 99 Jahre) die auf dem Gebiet der Körperschaft liegenden Anlagen dieser entschädigungslos abzutreten (= Heimfall im engeren Sinne) oder gegen eine geringe Entschädigung, die weit unter dem wahren Wert der Anlagen liegt, zu überlassen (= Rückkauf), müssen sie, da die Verpflichtung zur Abtretung der Vermögenswerte nicht erst im letzten Jahr der Konzession entsteht, sondern von Anfang an schon gegeben ist, jedes Jahre einen bestimmten Betrag passivieren. Die Summe der einzelnen passivierten Beträge soll nach Ablauf der Konzession so hoch sein, daß der Wert der kostenlos abzu- (Fortsetzung nächste Seite)

- e₄) Abzug von Korrektivposten: Verlustvortrag und Wertberichtigungs-
posten.

Nach der Vorschrift von Art. 6 - 2, Absatz 2 des Dekrets Nr. 57 - 335 werden von dem Eigenkapital die "pertes subies", die erlittenen Verluste also, zur Ermittlung des eingesetzten Kapitals abgezogen. Diese einzige von dem Dekret genannte, auf das eingesetzte Kapital negativ wirkende Größe ²²⁴⁾ kann verschiedene Tatbestände umfassen.

Fortsetzung von Fußnote 220)

gebenden Anlagen oder die Differenz zwischen dem tatsächlichen Wert und der geringeren Entschädigung als Schuldposten in der Bilanz steht, die Gesellschafter also bei der Liquidation keinen Verlust erleiden.

- 221) Der Fremdkapitalcharakter der Heimfallverpflichtung ist umstritten.
Vgl. dazu Rehm Hermann, Bilanzen der Aktiengesellschaften, München 1903, S. 448 und 452, sowie Passow Richard, Die Bilanzen der privaten Unternehmungen, Bd. I, Leipzig 1910, S. 175.
- 222) Ähnlich interpretiert Mehrmann die Heimfallverpflichtung. Nach seiner Meinung hat die Heimfall-Rückstellung keinen Einfluß auf die Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände, vielmehr stellt sie die Entwertung des gesamten Unternehmens für die Anteilseigner - nicht also für das Unternehmen selbst - dar. (Vgl. Mehrmann, Die Heimfallverpflichtung in der Handels- und Steuerbilanz, in "Deutsche Steuer-Zeitung", Jg. 1936, S. 501!)
- 223) Die gleiche Regelung gilt nach Abschnitt 73 des "Circulaire administrative" auch dann, wenn das Heimfallunternehmen keine Rückstellung bildet, sondern statt dessen Aktien einlöst. In diesem Fall ist der Gegenwert der "eigenen Aktien" im Kapitalkonto berücksichtigt, eine gesonderte Hinzurechnung braucht also nicht zu erfolgen.
- 224) Neben den "pertes subies" muß nach Abschnitt 73, III des "Circulaire administrative" bei Unternehmungen, die Kapital außerhalb Frankreichs oder einem der überseeischen Departements investiert haben, dieses Kapital entsprechend den Werten der im Ausland oder den überseeischen Departements befindlichen Vermögensteilen vom "eingesetzten Kapital" abgezogen werden.

Einmal ist damit der Verlustvortrag gemeint, der als Korrektivposten zum Eigenkapitalkonto bzw. den Eigenkapitalkonten auf der Aktivseite der Bilanz erscheint. ²²⁵⁾ Er muß von der Summe des Eigenkapitals in Abzug gebracht werden.

Zum andern beinhalten einen "perte subie" die Wertberichtigungsposten auf die Güter des Anlage- und Umlaufvermögens. Sie sind reine Korrekturposten und deshalb bei der Ermittlung des eingesetzten Kapitals abzuziehen bzw. gar nicht in Ansatz zu bringen.

f₄) Abzug von als Darlehen zurückgezahltem Eigenkapital; an Gesellschaftler gewährte Darlehen.

Wie die Antwort auf die Frage, inwieweit von Gesellschaftern der Gesellschaft gewährte Darlehen als Eigen- oder Fremdkapital anzusehen sind, von der Verzinsung dieses Darlehens abhängt, kommt es auch für die Einstufung des von der Gesellschaft einem Gesellschafter gewährten Darlehens als echtes Darlehen oder als verdeckte Kapitalrückzahlung auf die Verzinsung dieses Darlehens an.

Wird das Darlehen dem Gesellschafter zu einem annähernd üblichen Zinsfuß gewährt, ist es als Darlehen anzuerkennen und der Betrag bei der Ermittlung des "eingesetzten Kapitals" nicht besonders zu berücksichtigen. Erhält der Gesellschafter dagegen das Darlehen zinslos, ist es als verdeckte Kapitalrückzahlung zu werten und der ihm entsprechende Betrag von dem "eingesetzten Kapital" in Abzug zu bringen. ²²⁶⁾

225) Ein negatives Jahresergebnis, das sich bereits auf der Kapitalseite der Bilanz ausgewirkt hat, indem es das Kapitalkonto oder die Rücklagen oder einen eventuellen Gewinnvortrag gemindert hat, braucht bei der Berechnung des eingesetzten Kapitals selbstverständlich nicht mehr berücksichtigt zu werden.

226) Vgl. Impôts et Sociétés, Monographie N^o 27, a.a.O., S. 11.

d₂) Die Ermittlung des "eingesetzten Kapitals" aus den Größen der beiden Stichtage.

Die Ermittlung des eingesetzten Kapitals auf die im vorstehenden beschriebene Art erfolgt zu zwei Zeitpunkten, nämlich entweder zu Beginn und Ende des Veranlagungszeitraums oder aber, wenn zu einem dieser Stichtage oder an beiden Stichtagen eine Bilanz nicht vorliegt, an dem unmittelbar diesem Zeitpunkt vorangehenden bzw. nachfolgenden Bilanzstichtag.

In diesem Fall müssen die zwischen dem vorhergehenden Bilanzstichtag und dem Beginn des Veranlagungszeitraums bzw. die zwischen dem Ende des Veranlagungszeitraums und dem nachfolgenden Bilanzstichtag eingetretenen Veränderungen in den Komponenten des eingezahlten Kapitals berücksichtigt werden, d.h. Vermehrungen oder Verminderungen der Größen

1. auf das Eigenkapital eingezahlte Beträge,
2. Rücklagen und Gewinnvorträge,
3. steuerfreie Sonder-Rücklagen,
4. unverzinsliche Gesellschafterdarlehen,
5. Heimfall-Rückstellung,
6. Verlustvortrag und Wertberichtigungsposten und
7. an Gesellschafter gewährte unverzinsliche Darlehen,

müssen dem am betreffenden Bilanzstichtag ermittelten "eingesetzten Kapital" hinzugerechnet bzw. davon abgesetzt werden, um zu dem "eingesetzten Kapital" zu Beginn und Ende des zwölfmonatigen Veranlagungszeitraums zu gelangen.

Steht das eingesetzte Kapital zu diesen beiden Stichtagen fest, wird aus diesen beiden Größen das arithmetische Mittel gebildet. Dieses arithmetische Mittel stellt das "eingesetzte Kapital" dar, wie es der Berechnung des Abzugsgewinns nach der Methode der angemessenen Rendite zugrunde zu legen ist.

c₁) Die Ermittlung des Unternehmerlohns.

a₂) Vorbemerkung.

Nach Art. 4 - 2 - b) des Dekrets Nr. 57 - 335 muß bei der Berechnung der angemessenen Rendite auf das eingesetzte Kapital die "rémunération normale du travail du chef d'entreprise" berücksichtigt werden, sofern dieser Unternehmerlohn nicht bei der laufenden Besteuerung abzugsfähig ist.

Mit dieser Vorschrift trägt der Gesetzgeber der Tatsache Rechnung, daß dann, wenn im Veranlagungsgewinn Unternehmerlohn enthalten ist, dieser auch in dem als angemessene Kapitalrendite ermittelten Abzugsgewinn enthalten sein muß.

Deshalb muß bei Einzelunternehmen, stillen Gesellschaften, Personengesellschaften, soweit sie nicht für die Körperschaftsteuer optiert haben, und bei den Familien-GmbH., die für die Besteuerung als Personengesellschaft optiert haben ²²⁷⁾, ein angemessener Unternehmerlohn im Abzugsgewinn berücksichtigt werden.

b₂) Personeller Umfang des zu berücksichtigenden Unternehmerlohns.

Der Personenkreis, für den dem Abzugsgewinn ein Arbeitsentgelt hinzugerechnet werden darf, dürfte sich auf Grund des oben erwähnten Prinzips nicht nur auf Unternehmer bzw. Gesellschafter-Geschäftsführer bei Personengesellschaften beschränken, sondern er müßte alle im Unternehmen beschäftigten Personen umfassen, für die im Rahmen der Gewinnermittlung für die laufende Besteuerung ein Arbeitsentgelt nicht bzw. nicht in angemessener Höhe abgesetzt werden darf.

Da aber nach französischem Steuerrecht für mithelfende Familienangehörige ein angemessenes Entgelt abzugsfähig ist ²²⁸⁾,

227) Vgl. Art. 3 IV des Dekrets Nr. 55 - 594 vom 20. Mai 1953, Journal Officiel, Mai 1953, S. 5113.

beschränkt sich dieser Personenkreis auf die Einzelunternehmer, die Geschäftsführer stiller Gesellschaften sowie die Gesellschafter-Geschäftsführer einer nach dem BIC besteuerten Personengesellschaft und einer nach dem BIC besteuerten Familien-GmbH.

c₂) Höhe des zu berücksichtigenden Unternehmerlohns.

Nach Art. 6 - 2, letzter Absatz des Dekrets Nr. 57 - 335 ist das normale Arbeitsentgelt des Unternehmers entsprechend dem in Einzelarbeits- oder Tarifverträgen vereinbarten Entgelt für leitende Angestellte des betreffenden Berufes oder, falls Verträge dieser Art nicht vorliegen, entsprechend dem in ähnlichen Unternehmen den leitenden Angestellten gezahlten Gehalt anzusetzen, wobei selbstverständlich die im Veranlagungszeitraum bestehenden Verträge bzw. die in diesem Zeitraum gezahlten Gehälter maßgebend sind.

Wird das Entgelt der leitenden Angestellten ganz oder zum Teil als gewinnabhängige Größe, als Gewinnbeteiligung also, gewährt, kann auch der Unternehmerlohn ganz oder zum Teil in einem entsprechenden Vom-Hundert-Satz des Gewinns ermittelt werden. 229)

Symbolisiert man das feste monatliche Gehalt eines leitenden Angestellten mit L und seine gewinnabhängige Vergütung mit P_G , dann kann man die für die Festsetzung des entsprechenden Unternehmerlohns U gegebenen Möglichkeiten folgendermaßen darstellen:

1. $U = L \times 12$
2. $U = P_G$.
3. $U = L \times 12 + P_G$.

Während bei den beiden ersten Möglichkeiten der Unternehmerlohn

228) Vgl. oben S. 83.

229) Vgl. Circ. adm., Abschnitt 78!

entweder als zwölffaches Monatsgehalt eines Angestellten oder als Gewinnbeteiligung festgesetzt wird, verbindet die dritte Möglichkeit die beiden ersten und ermittelt den Unternehmerlohn als Summe aus zwölffachem Monatsgehalt und Gewinnbeteiligung.

Eine zeitliche Anpassung des Unternehmerlohns an den Veranlagungszeitraum ist in der Regel nicht nötig. Denn einmal braucht das monatliche Gehalt eines Angestellten nur mit zwölf multipliziert zu werden, und zum andern kann der Vom-Hundert-Satz der Gewinnbeteiligung immer auf einen aus einem zwölfmonatigen Zeitraum herrührenden Gewinn angewandt werden, da der Veranlagungsgewinn für diesen Zeitraum festliegen muß. 230)

- d₁) Die Ermittlung des Abzugsgewinns aus den Faktoren "eingesetztes Kapital", Zinsfuß und Unternehmerlohn.

Sind das "eingesetzte Kapital" und der Unternehmerlohn ermittelt, ist die Berechnung des Abzugsgewinns als angemessene Rendite auf das eingesetzte Kapital denkbar einfach.

Das als arithmetisches Mittel des zu Beginn und Ende des Veranlagungszeitraums festgestellten Kapitals ermittelte "eingesetzte Kapital" wird mit dem vom Gesetzgeber vorgeschriebenen angemessenen Zinsfuß von 6 % multipliziert, und dem daraus resultierenden Produkt wird der Unternehmerlohn hinzugerechnet. Das Ergebnis ist der nach der Methode der angemessenen Kapitalrendite ermittelte Abzugsgewinn, wie er zur Berechnung des Mehrgewinns dem Veranlagungsgewinn gegenübergestellt werden kann.

Eine zeitliche Anpassung dieses Abzugsgewinns an den Veranlagungszeitraum ist normalerweise nicht erforderlich. Denn einmal sind die Stichtage der Kapitalermittlung Beginn und

230) Zur zeitlichen Festlegung des Veranlagungszeitraums vgl. oben S. 104 ff.

Ende des zwölfmonatigen Veranlagungszeitraums, und zum andern wird der in den Abzugsgewinn eingehende Unternehmerlohn ebenfalls für den zwölfmonatigen Veranlagungszeitraum ermittelt.

Nur für den Ausnahmefall, daß der Veranlagungszeitraum kürzer als zwölf Monate ist, muß auch der "bénéfice de comparaison forfaitaire" "prorata temporis" auf diesen kürzeren Zeitraum umgerechnet werden. 231)

- e₁) Zusammenfassende Betrachtung über die Ermittlung des Abzugsgewinns als angemessene Rendite auf das "eingesetzte Kapital".

Zusammenfassend läßt sich die Ermittlung des Abzugsgewinns als angemessene Rendite auf das eingesetzte Kapital wie folgt beschreiben:

Ausgangsgröße für die Ermittlung des Abzugsgewinns ist das eingesetzte Kapital zu Beginn und Ende des zwölfmonatigen Veranlagungszeitraums.

Dieses eingesetzte Kapital zu jedem der beiden Stichtage setzt sich zusammen aus den auf das Eigenkapital eingezahlten Beträgen, den Rücklagen und Gewinnvorträgen, den steuerfreien Sonder-Rücklagen "décote ou dotation sur stocks", "provision pour fluctuation des cours", "réserve spéciale de réévaluation" u. a., den unverzinslichen Gesellschafterdarlehen und bei Heimfallunternehmen den Rückstellungen für Heimfallverpflichtung. Die Summe dieser Größen wird um einen eventuellen Verlustvortrag sowie die Wertberichtigungsposten und die an Gesellschafter gewährten unverzinslichen Darlehen gemindert.

Das als arithmetisches Mittel des Kapitals zu jedem der beiden Stichtage ermittelte "eingesetzte Kapital" wird

231) Vgl. Circ. adm., Abschnitt 79!

Mit der vom Gesetzgeber vorgeschriebenen angemessenen Rendite von 6 % vervielfältigt, und diesem Produkt wird der Unternehmerlohn hinzugerechnet, wie er auf Grund von an leitende Angestellte vergleichbarer Unternehmen der gleichen oder ähnlicher Branchen gezahlten Gehälter ermittelt wird.

Die Summe aus angemessener Kapitalrendite und Unternehmerlohn ergibt den Abzugsgewinn.

- c) Die Auswahl des Abzugsgewinns aus den gegebenen Möglichkeiten.

Der französische Gesetzgeber hat mit dem Abzugsgewinn als Durchschnittsgewinn mehrere Vorjahre (*bénéfice de comparaison réel*) und dem Abzugsgewinn als angemessene Rendite auf das eingesetzte Kapital (*bénéfice de comparaison forfaitaire*) die mehrgewinnsteuerpflichtigen Unternehmen vor das Problem gestellt, welchen dieser beiden Abzugsgewinne sie zur Ermittlung des Mehrgewinns heranziehen sollen.

Denn abgesehen von den Unternehmen, die zwar am 1. Januar 1956 bestanden haben und deshalb mehrgewinnsteuerpflichtig sind, die aber keinen zwölfmonatigen Vergleichszeitraum aufweisen können ²³²⁾ und deshalb auf den "*bénéfice de comparaison forfaitaire*" als Abzugsgewinn für die Mehrgewinnermittlung zurückgreifen müssen, haben alle mehrgewinnsteuerpflichtigen Unternehmen die Wahlmöglichkeit zwischen den beiden genannten Abzugsgewinnen. ²³³⁾

- 232) Ein zwölfmonatiger Vergleichszeitraum fehlt bei den mehrgewinnsteuerpflichtigen Unternehmen, die entweder erst nach dem 1. Januar 1955 gegründet worden sind oder nach diesem Zeitpunkt vom "*bénéfice forfaitaire*" auf den "*bénéfice réel*" übergewechselt sind. (Vgl. oben S.65 ff)
- 233) Diese Wahlmöglichkeit entfällt für Unternehmen, die gewisse Vergünstigungen in Anspruch nehmen wollen. Sie können ihrer Mehrgewinnberechnung allein den nach der Methode des Durchschnitts mehrerer Vorjahresgewinne ermittelten Abzugsgewinne zugrunde legen. (Vgl. unten S. 161 ff, insbesondere auch Fußnoten 235) und 237)!))

Die Auswahl eines der beiden Gewinne dürfte für keines der betroffenen Unternehmen ein Problem darstellen, da jedes Unternehmen den Abzugsgewinn der Mehrgewinnberechnung zugrunde legen wird, der sich steuerlich am günstigsten auswirkt. Dies ist der höhere der beiden Abzugsgewinne, da er zu dem relativ niedrigsten Mehrgewinn führt.

Für die Auswahl einer der beiden Abzugsgewinne müssen nicht unbedingt beide exakt ermittelt werden. Kann man schon von vornherein oder aber nach überschlägiger Berechnung beider Abzugsgewinne sagen, welcher den höchsten Betrag ergeben wird, braucht nur dieser genau berechnet zu werden. Nur für den Fall, wo auch nach überschlägiger Berechnung der höchste und damit günstigste Abzugsgewinn nicht zu bestimmen ist, müssen beide Abzugsgewinne genau berechnet werden und dann der günstigste der beiden zur Gegenüberstellung mit dem Veranlagungsgewinn ausgewählt werden.

III. Die Ermittlung des Mehrgewinns aus der Gegenüberstellung von Veranlagungsgewinn und Abzugsgewinn; Korrekturen des Mehrgewinns.

Steht der Veranlagungsgewinn fest und ist von den beiden möglichen Abzugsgewinnen der günstigste ausgewählt, wird durch Subtraktion des Abzugsgewinns vom Veranlagungsgewinn der in dem Veranlagungszeitraum erwirtschaftete Mehrgewinn berechnet. Ist die Differenz gleich oder kleiner als Null, liegt ein Mehrgewinn nicht vor, ist dagegen die Differenz positiv, so stellt diese den Mehrgewinn des Veranlagungszeitraums dar und dient in der Regel als Bemessungsgrundlage für den "prélèvement temporaire".

Zwei Ausnahmen von dieser Regel sieht aber das Dekret Nr. 57 - 335 in Art. 8 vor.

Danach kann der als Differenz zwischen höherem Veranlagungsgewinn und niedrigerem Abzugsgewinn festgestellte Mehrgewinn zur Berücksichtigung außergewöhnlicher betrieblicher Tatbestände oder Vorgänge, d.h. also zum Zwecke der Berechnung

eines "wahren" Mehrgewinns, um folgende Beträge vermindert werden:

Nach Art. 8 - 1 werden 6 % einer etwaigen in der Zeit zwischen zwölf Monaten vor und sechs Monaten nach Beginn des Veranlagungszeitraums erfolgten Kapitalerhöhung vom Mehrgewinn abgezogen. 234)

Mit dieser Vorschrift soll der Tatsache Rechnung getragen werden, daß den Gewinnen, die mit zu Ende der Vergleichsperiode bzw. zu Beginn der Veranlagungsperiode neu eingesetztem Kapital erwirtschaftet worden sind, ein entsprechender Betrag im Abzugsgewinn nicht gegenübersteht, wenn dieser Abzugsgewinn als Durchschnitt mehrerer Vorjahresgewinne ermittelt worden ist. 235)

Die zweite Möglichkeit der Reduzierung des Mehrgewinns besteht Art. 8 - 2 allen im Krieg zerstörten Unternehmen zu, die erst nach dem 1. Januar 1954 wieder unter normalen Umständen zu arbeiten begonnen haben und deren Umsatz im Veranlagungszeitraum 25 % oder mehr über dem Durchschnitt des in den beiden (zur Bestimmung des Abzugsgewinns als Durchschnittsgewinn herangezogenen) Vergleichsjahren ausgewiesenen Umsatzes liegt. 236) 237) Diese Unternehmen können von

234) Vgl. Circ. adm., Abschnitt 92!

235) Eine Auswahl zwischen den beiden möglichen Abzugsgewinnen ist in diesem Fall also nicht möglich. Die Vergünstigung ist nur zu rechtfertigen, wenn der Mehrgewinn auf Grund des als Durchschnitt der Vorjahresgewinne ermittelten Abzugsgewinns errechnet wird. Bei dem als angemessene Rendite ermittelten Abzugsgewinn wirken sich Kapitalerhöhungen in diesem Gewinn aus.

236) Vgl. Circ. adm., Abschnitt 92!

237) Auch hier ist für die Inanspruchnahme der Vergünstigung von der Ausgestaltung der Voraussetzungen her - Durchschnitt des Umsatzes der beiden besten Vergleichsjahre des Vergleichszeitraums - die Mehrgewinnberechnung auf Grund des als Durchschnittsgewinn ermittelten Abzugsgewinns unbedingt notwendig.

dem als Differenz zwischen Veranlagungsgewinn und Abzugsgewinn errechneten Mehrgewinn 10 % dieses Mehrgewinns absetzen, wenn sie in 1954 wieder unter normalen Bedingungen ²³⁸⁾ zu arbeiten begonnen haben, und sie dürfen 20 % des Mehrgewinns absetzen, wenn sie die gleiche Voraussetzung erst in 1955 erfüllt haben.

Mit dieser Vorschrift will der Gesetzgeber vermeiden, daß Teile der als normal anzusehenden Gewinne durch einen Vergleich mit den für die betreffende Unternehmung unnormale niedrigen Gewinnen als Mehrgewinne ausgewiesen werden.

Der steuerpflichtige Mehrgewinn, die steuerpflichtigen "suppléments de bénéfices", sind also entweder die Differenz zwischen Veranlagungsgewinn und einem der beiden möglichen Abzugsgewinne oder die Differenz zwischen Veranlagungsgewinn und dem als Durchschnitt der Vorjahresgewinne ermittelten Abzugsgewinn abzüglich 6 % einer etwaigen Kapitalerhöhung und abzüglich 10 % oder 20 % dieser Differenz bei kriegszerstörten Unternehmen, wenn deren Umsatz im Veranlagungszeitraum den des Vergleichszeitraums in einer bestimmten Höhe übersteigt.

Irgendwelche sonstigen Besonderheiten sind für die Berechnung des Mehrgewinns nicht zu beachten.

238) Das Kriterium für die "normalen Bedingungen" ist weder vom Dekret noch vom "Circulaire administratif" erläutert. Da die "normalen Bedingungen" auch sehr schwer zu fassen sein dürften, müßte diese Vergünstigung je dem kriegszerstörten Unternehmen zu gute kommen, das die entsprechenden Umsätze im Vergleichs- und Veranlagungszeitraum nachweisen kann.

D. Kritische Würdigung des mit dem "prélèvement temporaire" unternommenen Versuchs zur Ermittlung eines periodengerechten betrieblichen Mehrgewinns.

I. Festlegung des Maßstabes für die Kritik am Mehrgewinn des "prélèvement temporaire".

Wenn im vorliegenden Abschnitt der im Rahmen des "prélèvement temporaire" errechnete Mehrgewinn einer kritischen Würdigung unterzogen werden soll, so kann dies entsprechend der Zielsetzung dieser Ausführungen nur bedeuten, daß dieser Mehrgewinn daraufhin untersucht wird, ob und inwieweit er sich mit dem richtigen, d.h. dem periodengerechten ordentlichen Mehrgewinn deckt. Da der periodengerechte Mehrgewinn die Gewähr für eine gleichmäßige und gerechte Besteuerung des Mehrgewinns bietet, mündet diese betriebswirtschaftliche Fragestellung in die steuerliche Frage nach der Gleichmäßigkeit und Gerechtigkeit der Besteuerung des Mehrgewinns. 239)

Diese Gesichtspunkte, nämlich Periodenentsprechung und betriebliche Verursachung des Mehrgewinns bzw. seine dem Grundsatz der Gleichheit und Gerechtigkeit der Besteuerung entsprechende Berechnung sind es - von gewissen Ausnahmen abgesehen -, die den Maßstab für die Kritik abgeben sollen. Andere Gesichtspunkte, wie z. B. der der minimalen steuerlichen Belastung der Betriebe oder der der Zweckmäßigkeit der Ermittlung der Bemessungsgrundlage sollen die Kritik nicht beeinflussen.

II. Überblick über die Ansatzpunkte für die Kritik am Mehrgewinn des "prélèvement temporaire".

Die oben für die kritische Würdigung des Mehrgewinns des "prélèvement temporaire" herausgestellten Maßstäbe müssen

239) Die Periodizität des Gewinns ist nicht allein Voraussetzung für eine gerechte und gleichmäßige Besteuerung, aber doch so wesentlich, daß "periodengerechter Gewinn" und "Gleichmäßigkeit der Besteuerung" als Einheit gesehen werden darf.

an den einzelnen Phasen der Mehrgewinnermittlung angelegt und damit jede einzelne Phase auf ihre Auswirkung auf den periodengerechten ordentlichen Mehrgewinn untersucht werden.

Die kritische Würdigung des Mehrgewinns, die sich entsprechend der beiden für die Mehrgewinnermittlung des "prélèvement temporaire" gegebenen Methoden in eine Kritik dieser beiden Mehrgewinne und einen Vergleich derselben aufteilt, beginnt bei dem nach der Realmethode ermittelten Mehrgewinn mit einer Untersuchung des Veranlagungsgewinns, der sowohl auf seinen materiellen als auch formellen (=zeitlichen) Inhalt hin überprüft wird, also sowohl die in seine Berechnung eingehenden Größen, nämlich den "bénéfice fiscal" und die Korrektivposten, als auch seine Umrechnung auf den Veranlagungszeitraum kritisiert.

Auf ähnliche Weise wird der als Durchschnittsgewinn mehrerer Vorjahre ermittelte Abzugsgewinn zerlegt und untersucht, und im Rahmen einer Zusammenfassung erstreckt sich die Kritik dann auf den nach der Realmethode ermittelten Mehrgewinn insgesamt.

Bei der folgenden Kritik des nach der Schätzmethode ermittelten Mehrgewinns steht die Kritik des "eingesetzten Kapitals" im Vordergrund, gefolgt von der Kritik des Zinsfußes und der des Unternehmerlohns. Auch dieser Abschnitt wird von einer kritischen Betrachtung dieses Mehrgewinns als Ganzes abgeschlossen.

Den Abschluß der kritischen Würdigung des Mehrgewinns des "prélèvement temporaire" bildet ein kritischer Vergleich der beiden auf verschiedene Art berechneten Mehrgewinne.

III. Kritische Würdigung des Mehrgewinns des "prélèvement temporaire" im einzelnen.

- a) Kritik des nach der Realmethode ermittelten Mehrgewinns (Mehrgewinn = Veranlagungsgewinn minus als Durchschnitt mehrerer Vorjahre ermittelter Abzugsgewinn)

1. Kritik des Veranlagungsgewinns.

a₁) Das Problem.

Der den Abzugsgewinn übersteigende Teil des Veranlagungsgewinns stellt den steuerpflichtigen Mehrgewinn dar. Ein periodengerechter ordentlicher Mehrgewinn kann also nur dann ermittelt werden, wenn schon bei der Ermittlung des Veranlagungsgewinns die Prinzipien der Periodizität und der Betriebsverursachung berücksichtigt werden. Deshalb muß eine auf den genannten Prinzipien aufbauende Kritik des Mehrgewinns von der Frage ausgehen, inwieweit der Veranlagungsgewinn den Grundsätzen der Periodenentsprechung und der Betriebsverursachung gerecht wird.

b₁) Kritik der Ausgangsgröße "bénéfice fiscal".

Grundlage für die Berechnung des Veranlagungsgewinns ist der "bénéfice fiscal", also der einkommen- bzw. körperschaftsteuerpflichtige Gewinn.

Wegen des Zusammenhangs der einzelnen Veranlagungsperioden mit der Wirkung, daß gewinnbeeinflussende Größen, die in einer Periode nicht berücksichtigt worden sind, sich in der nächsten oder einer der folgenden Perioden gewinnerhöhend bzw. gewinnmindernd auswirken ²⁴⁰⁾, braucht dieser Gewinn nicht so sehr das Periodizitätsprinzip zu beachten wie ein einmaliger

240) Bei der laufenden Besteuerung wirkt sich eine Gewinnverschiebung von einer Periode in eine andere steuerlich nur bei einem nicht proportional gestalteten Steuersatz aus. Bei einer proportionalen Steuer entsteht lediglich ein Zinsverlust für den Steuerpflichtigen bzw. ein Zinsnachteil für den Fiskus.

Mehrgewinn. Außerdem sind im "bénéfice fiscal" als Gewinn, der der laufenden Besteuerung zugrunde liegt, eine Reihe von steuerlichen Sondervorschriften berücksichtigt, die ebenfalls den Grundsatz der Periodenentsprechung des Gewinns mißachten. 240a)

Diese Tatsachen berechtigen aber nicht zu dem Schluß, daß der "bénéfice fiscal" für die Ermittlung des periodengerechten Mehrgewinns ungeeignet sei und deshalb abgelehnt werden müsse. Da dieser Gewinn nur die Grundlage für die Berechnung des periodengerechten Mehrgewinns, hier speziell des Veranlagungsgewinns, abgeben soll, der für die Zwecke der Mehrgewinnermittlung noch Korrekturen unterworfen werden muß, muß sich die Kritik des "bénéfice fiscal" als Ausgangsgröße für die Ermittlung des Veranlagungsgewinns darin erschöpfen, herauszustellen, welche im "bénéfice fiscal" enthaltenen Größen dem Periodizitäts- und Betriebsverursachungsprinzip entsprechen bzw. welche Größen davon abweichen und durch Korrekturen noch ausgeglichen werden müssen.

Als periodengerechte Beträge enthält der "bénéfice fiscal" auf der Ertragsseite den Rohgewinn, der als Differenz zwischen Warenverkauf und Wareneinsatz auch die Bestandsveränderungen berücksichtigt, ferner die Nebeneinkünfte aus Vermietung und Verpachtung, aus Kapitalvermögen und aus Land- und Forstwirtschaft sowie selbständiger Tätigkeit, und enthält auch gewisse sonstige Erträge wie z. B. Skonti und Einnahmen aus der Überlassung von Lizenzen und Markenrechten.

Als periodenfremde bzw. aperiodische Beträge finden sich auf der Ertragsseite Veräußerungs- und Aufwertungsgewinne sowie

240a) Solche Sondervorschriften betreffen u. a. die steuerfreien Rücklagen in der Erdöl- und Erdgas- sowie in der Zeitungsbranche, ferner die "provision pour fluctuation des cours", die "décote ou dotation sur stocks", die "amortissements accélérés" und bei Immobiliargesellschaften die steuerfreien Mieteinnahmen.

von den sonstigen Erträgen die Entschädigungen, Zahlungen bereits ausgebuchter Forderungen, Schulden und Steuernachlässe und die Erträge aus der Auflösung gegenstandslos gewordener Rückstellungen.

Die Aufwandsseite enthält als periodengerechten Aufwand die in der betreffenden Periode verursachten Ausgaben, nämlich Personalkosten, Miet- und Pachtzahlungen, Betriebssteuern, Versicherungsprämien, Kraftfahrzeugkosten u. ä., ferner die in der betreffenden Periode verursachten Aufwendungen, denen Ausgaben in früheren Perioden gegenüberstehen, also die anteiligen Abschreibungen auf Güter des Anlagevermögens sowie Teilwertabschreibungen auf Güter des Vorratsvermögens, und enthält die zu dieser Periode verursachten Aufwendungen mit Ausgaben in späteren Perioden, nämlich die aus verschiedenen Anlässen gebildeten Rückstellungen.

Als periodenfremden bzw. aperiodischen Aufwand enthält die Aufwandsseite neben aperiodischen laufenden Aufwendungen Beiträge, die überhöhten Abschreibungen oder überhöhten Rückstellungen oder auch in früheren Perioden verursachten Abschreibungen oder Rückstellungen entsprechen.

Sowohl periodische als auch aperiodische Erträge und Aufwendungen können einmal durch die betriebliche Tätigkeit verursacht werden und können zum andern ohne oder nur in einem mittelbaren Zusammenhang zum Betriebszweck entstanden sein. ²⁴¹⁾

Außerbetriebliche Erträge sind z. B. die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, selbständiger Tätigkeit, Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen insoweit, als die Quellen dieser Einkünfte nicht dem Betriebszweck dienen. ²⁴²⁾ Ferner

241) Vgl. Helpenstein Franz, Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz, Berlin 1932, S. 109.

242) Die Quellen dieser Nebeneinkünfte dienen dann nicht dem Betriebszweck, wenn die eigentliche betriebliche Tätigkeit bei einer Aufgabe dieser Quellen ceteris paribus (Fortsetzung nächste Seite)

gehören u. a. dazu Schenkungen an die Unternehmung sowie konjunkturbedingte Gewinne aus der Veräußerung von Gütern des Anlagevermögens. 243)

Außerbetriebliche Aufwendungen sind im "bénéfice fiscal" all die Aufwendungen, die nicht mit dem Betriebszweck in Zusammenhang stehen, also z. B. alle Aufwendungen zur Erzielung der Nebenerträge. 244)

Störend auf die Ermittlung des periodengerechten betrieblichen Veranlagungsgewinns als Grundlage für die Berechnung des Mehrgewinns wirken sich von den genannten Größen sowohl die aperiodischen als auch die betriebsfremden Erträge und Aufwendungen aus. Außerdem wirken periodengerechte und betriebsverursachte Erträge und Aufwendungen, die im "bénéfice fiscal" nicht berücksichtigt sind, negativ auf die Ermittlung des periodengerechten betrieblichen Mehrgewinns.

Inwieweit die im "bénéfice fiscal" fehlenden periodengerechten betrieblichen Erträge und Aufwendungen und inwieweit die darin enthaltenen aperiodischen außerbetrieblichen Erträge und Aufwendungen von den Korrektivposten erfaßt werden, sollen die folgenden Ausführungen zeigen.

Fortsetzung von Fußnote 242)

keine Einbuße erlitt, wenn also z. B. bei Verkauf eines Wertpapierpaketes der Betrieb davon nicht berührt wird. Wertpapierbesitz kann z. B. dann betrieblichen Zwecken dienen, wenn dadurch ein maßgeblicher Einfluß auf Abnehmer der Betriebserzeugnisse ausgeübt werden kann. Forstwirtschaftlicher Besitz kann der Gewinnung von Geschäftsfreunden dienen und steht deshalb in unmittelbarem Zusammenhang zum Betriebszweck (vgl. Helpenstein, a.a.O., S. 164).

243) Vgl. Helpenstein, a.a.O., S. 109.

244) Vgl. Helpenstein, a.a.O., S. 163 ff.

c₁) Kritik der Korrektivposten.

a₂) Kritik hinsichtlich der im "bénéfice fiscal" enthaltenen periodenfremden Erträge und Aufwendungen.

a₃) Die durch die Korrektivposten berücksichtigten periodenfremden Erträge und Aufwendungen.

Während die im "bénéfice fiscal" enthaltenen periodenfremden Erträge zur Ermittlung des periodengerechten Veranlagungsgewinns und damit des periodengerechten Mehrgewinns von diesem "bénéfice fiscal" abgezogen werden müssen, müssen die darin berücksichtigten periodenfremden Aufwendungen hinzugerechnet werden.

Die vom Dekret Nr. 57 - 335 bzw. vom "Circulaire administrative" vorgeschriebenen Korrektivposten umfassen deshalb den Abzug der im "bénéfice fiscal" der betreffenden Periode enthaltenen Veräußerungsgewinne ²⁴⁵⁾ sowie den Abzug gewisser darin enthaltener Entschädigungen ²⁴⁶⁾. Außerdem bringen sie die Hinzurechnung der in früheren Perioden verursachten Ergänzungen zur "provision pour fluctuation des cours" und zur "décote ou dotation sur stocks". Diese Abzüge von Erträgen und Hinzurechnungen von Aufwendungen periodenfremder Natur sind vom Standpunkt einer periodengerechten Mehrgewinnermittlung aus unbedingt zu befürworten.

Diese positive Einstellung zu den genannten Korrekturen darf aber nicht darüber hinwegtäuschen, daß diese nicht ausreichen, um den periodengerechten Veranlagungsgewinn bestimmen zu können.

Denn über die korrigierten Größen hinaus enthält der "bénéfice fiscal" noch Posten, die sich nicht mit dem Periodizitätsprinzip vereinbaren lassen.

245) Vgl. oben S. 91 ff.

246) Vgl. oben S. 93.

b₃) Die durch die Korrektivposten nicht berücksichtigten periodenfremden Erträge. ^{246a)}

a₄) Die Aufwertungsgewinne.

Als erste Position sind hier die Aufwertungsgewinne zu nennen. Nach französischem Steuerrecht ²⁴⁷⁾ können zur Berücksichtigung einer inflationären Entwicklung die Güter des Anlagevermögens aufgewertet werden und der dabei entstehende "plus-value", der Mehrwert der Güter, zur Gewinnneutralisierung einer steuerfreien Rücklage zugeführt werden.

Für den Fall aber, daß diese Aufwertungsgewinne realisiert werden, also z. B. an die Gesellschafter ausgeschüttet oder zum Verlustausgleich verwandt werden, sind diese Gewinne in Höhe der als realisiert anzusehenden Beträge steuerpflichtig und deshalb im "bénéfice fiscal" enthalten. ²⁴⁸⁾

Obwohl es sich hierbei um aperiodische Erträge handelt, werden diese nicht aus dem mehrgewinnsteuerpflichtigen Veranlagungsgewinn ausgeschieden, sondern bleiben - im Gegensatz zu den Veräußerungsgewinnen - Teil dieses Veranlagungsgewinns. Die Regelung ist deshalb um so weniger einzusehen, als der französische Gesetzgeber die im Charakter den Aufwertungsgewinnen ähnlichen Veräußerungsgewinne als aperiodische Erträge anerkannt und behandelt.

246a) Die periodenfremden Erträge und Aufwendungen werden hier nur insoweit kritisch untersucht, als sie im "bénéfice fiscal" berücksichtigt werden. Die Kritik gilt selbstverständlich auch - allerdings mit umgekehrten Vorzeichen - für die Beträge, die nicht im "bénéfice fiscal" berücksichtigt sind.

247) Vgl. "revision des bilans", Art. 45 - 49 CGI.

248) Vgl. Art. 47, § 2 CGI.

b₄) Die Erträge aus der Auflösung von Rückstellungen.

Stellt sich in der Veranlagungsperiode heraus, daß der Grund für die in früheren Perioden gebildeten Rückstellungen ganz oder z. T. weggefallen ist, müssen diese überflüssigen Rückstellungen aufgelöst und als Erträge dem "bénéfice fiscal" zugerechnet werden. Eindeutig handelt es sich bei diesen Erträgen um solche aperiodischer Natur, und trotzdem hat es das Dekret Nr. 57 - 335 veranlaßt, diese aus dem Veranlagungsgewinn auszuschneiden.

Zu welchem zweifelhaften Ergebnis dieses Veranlaßnis führen kann, möge folgendes Beispiel verdeutlichen:

In zwei Unternehmen sei in einer dem Veranlagungszeitraum vorangegangenen Periode die Möglichkeit offenbar geworden, in einer späteren Periode aus Garantiezusagen in Anspruch genommen zu werden. 249) Während das eine Unternehmen die spätere Inanspruchnahme optimistisch beurteilt und nur eine Garantierückstellung in Höhe von 70.000.- ffirs. bildet, ist das andere Unternehmen vorsichtiger und stellt für die gleiche Möglichkeit der späteren Inanspruchnahme 120.000.- ffirs. zurück.

In der Veranlagungsperiode müssen beide Unternehmen ihre Garantiezusagen in gleichen Umfang erfüllen und dafür je 100.000.- ffirs. aufbringen.

Während das weniger vorsichtig bilanzierende Unternehmen den Veranlagungsgewinn steuer-gewinnwirksam um den aperiodischen

249) Die Möglichkeit, daß zwei Unternehmen die gleiche Garantieleistung zu erbringen haben, ist z. B. in der Tiefbaubranche denkbar: Haben beide Unternehmen eine gleich lange Strecke einer bestimmten Straße in gleicher Bauweise errichtet, und genügt diese Bauweise nicht den in der Ausschreibung geforderten Ansprüchen, können beide auf Grund der eingegangenen Garantieverpflichtung in gleicher Höhe in Anspruch genommen werden.

Aufwand in Höhe von 30.000.-- ffrs. mindern kann, 250) muß das vorsichtiger bilanzierende Unternehmen 20.000.-- ffrs. Rückstellungen auflösen und diesen aperiodischen Ertrag über den Veranlagungsgewinn der Mehrgewinnsteuer unterwerfen. 251)

Dieses Beispiel beweist deutlich, daß eine Befolgung des Periodizitätsprinzips für die Behandlung der aus der Auflösung von Rückstellungen herrührenden Erträge unbedingt erforderlich ist, wenn für den Gesetzgeber die Maxime der Gleichheit und Gerechtigkeit der Besteuerung Geltung hat.

c₄) Die Erträge aus Entschädigungsleistungen.

Die gleiche Forderung muß auch hinsichtlich der Erträge aus Entschädigungsleistungen erhoben werden, sofern deren Ursache nicht in der Veranlagungsperiode liegt und diese nicht über die Vorschrift von Abschnitt 30 des "Circulaire administratif" 252) aus dem "bénéfice fiscal" des genannten Zeitraums ausgeschieden werden können.

- 250) Aperiodischer Aufwand, der dadurch entsteht, daß in einer früheren Periode keine oder zu geringe Rückstellungen gebildet worden sind, wird im französischen Steuerrecht ebenso wie im deutschen Steuerrecht als steuerlich abzugsfähig anerkannt.
- 251) Der Veranlagungsgewinn ist sogar um das Eineinhalbfache des zuviel rückgestellten Betrages höher bzw. des zu wenig rückgestellten Betrages niedriger, wenn bei der Berechnung des Mehrgewinns nach der Realmethode die betreffenden Rückstellungen in einem der beiden Vergleichsjahre gebildet worden sind. Ein vorsichtig bilanzierendes Unternehmen wird also mit einer erhöhten Mehrgewinnsteuer für diese Vorsicht bestraft, während ein weniger vorsichtiges Unternehmen für die mangelnde vorsichtige Bewertung mit einer geringeren Mehrgewinnsteuer belohnt wird.
- 252) Nach der Vorschrift von Abschnitt 30 des "Circulaire administrative" können "profits exceptionnels" auf Antrag des Steuerpflichtigen durch die Finanzverwaltung aus dem Veranlagungsgewinn ausgeschieden werden.

Zwar ist der überwiegende Teil der möglicherweise einem Unternehmen zulließenden Entschädigungen wegen spezifisch steuerlicher Vorschriften nicht mehr im "bénéfice fiscal" enthalten, ²⁵³⁾ aber auch die wenigen noch den steuerpflichtigen Gewinn erhöhenden Entschädigungen ²⁵⁴⁾ müssen eliminiert werden, wenn ihre Ursache in einer früheren Periode liegt. Denn nur dadurch ist auch von dieser Seite her die Gewähr für die Ermittlung eines periodengerechten Veranlagungsgewinns gegeben.

- d₄) Die Erträge aus Schulden- und Steuernachlaß sowie aus dem Eingang bereits ausgebuchter Forderungen.

Überfalls als periodenfremde Erträge kann die Gewinn- und Verlustrechnung Beträge enthalten, die aus Schulden- und Steuernachlaß sowie aus dem Eingang bereits ausgebuchter Forderungen herrühren. Diese Beträge sind nämlich nicht deshalb der Veranlagungsperiode zuzurechnen, weil in dieser Periode rechtlich der Grund für die Entstehung dieser Erträge liegt.

Wirtschaftlich sind diese Erträge vielmehr meist in früheren Perioden verursacht und deshalb auch aus dem "bénéfice fiscal" der Veranlagungsperiode auszuschneiden.

So sind die Erträge aus ausgebuchten Forderungen wirtschaftlich der Periode zuzurechnen, in denen die betreffenden Forderungen ausgebucht worden sind, d.h. die gewinnmindernden Ausbuchungen sind zu stornieren. ²⁵⁵⁾ Steuernachlässe

253) Vgl. S. 80 ff.

254) Solche Entschädigungen sind z. B. die wegen unerlaubter Handlungen und Vertragsbruch gewährten Entschädigungen.

255) Wird eine Forderung ausgebucht, so schlägt sich dies in der Gewinn- und Verlustrechnung der betreffenden Periode als aperiodischer Aufwand nieder. Geht diese Forderung (Fortsetzung nächste Seite)

gehören nach dem Verursachungsprinzip zu der Wirtschaftsperiode, in der die Steuerschuld entstanden ist ²⁵⁶⁾, und Schuldennachlässe sind wirtschaftlich der Periode zuzurechnen, in der entweder die Schuld entstanden ist oder aber in der die Gründe für die wirtschaftlichen Vorgänge liegen, die zu dem Nachlaß führen. ²⁵⁷⁾

Soweit diese Gründe nicht in der Veranlagungsperiode liegen, müssen die Erträge aus Schuldennachlässen als aperiodische Erträge vom "bénéfice fiscal" abgezogen werden, ebenso wie alle andern Erträge, die wirtschaftlich nicht ihre Ursache in dieser Periode haben, nicht Bestandteil des Mehrgewinnsteuerverpflichtigen Veranlagungsgewinns sein dürfen, wenn tatsächlich nur der periodengerechte Mehrgewinn zur Besteuerung herangezogen werden soll.

Fortsetzung von Fußnote 255)

in einer späteren Periode wider alle Erwartungen doch ein, erscheint sie in dieser Periode als aperiodischer Ertrag. Diese Regelung mag für die Gewinnermittlung für die laufende Besteuerung hinnehmbar sein, für die einmalige Mehrgewinnsteuer muß aber darauf geachtet werden, daß sich ein solcher wirtschaftlicher Vorgang nicht nachteilig, ja sogar doppelt nachteilig für den Steuerpflichtigen auswirkt, wenn man die Möglichkeit in Betracht zieht, daß durch die Austauchung der Vergleichsgewinne gemindert, durch den Einzug der Veranlagungsgewinne erhöht und damit der steuerpflichtige Mehrgewinn zu hoch im Vergleich zum periodengerechten Mehrgewinn ausgewiesen wird. (Vgl. auch Fußnote 251)

256) Nach dem deutschen Steuerrecht entsteht die Steuerschuld dann, wenn der Leistungszutritt, an den das Gesetz die Leistungspflicht knüpft (§ 1 Reichsabgabenordnung), d.h. also für die Gewinnsteuern in der Periode, in der die Gewinne erwirtschaftet werden.

257) Solche Gründe können sowohl darin liegen, daß sich ein Unternehmen über mehrere Perioden hin zum Vergleich entwickelt, als auch darin, daß z. B. durch den Zusammenbruch eines Großschuldners dieser Vergleich in einer einzigen Periode heranreift.

- c₃) Die durch die Korrektivposten nicht berücksichtigten periodenfremden Aufwendungen.

Während die periodenfremden Erträge zur Ermittlung des perioden-
gemässen Veranlagungsgewinns von der Ausgangsgröße des "béné-
fice fiscal" abgesetzt werden müssen, müssen die davon bereits
abgezogenen periodenfremden Aufwendungen wieder hinzugerech-
net werden.

Solche aperiodischen Aufwendungen sind in erster Linie die
ordnungsgemäss im aktiven Rechnungsabgrenzungsposten zu er-
fassenden laufenden Aufwendungen, die für die folgende Perio-
de in der Veranlagungsperiode verausgabt werden, also z. B.
Miet- und Pachtzahlungen, Versicherungsprämien u. d. Ausgaben.
Diese Beträge, die oft eine beträchtliche Höhe erreichen,
dürfen nicht die Gewinn- und Verlustrechnung der Veranlagungs-
periode belasten, sie müssen vielmehr den Veranlagungsgewinn
hinzugerechnet werden, falls sie nicht schon im Rechnungsab-
grenzungsposten erfolgsneutral berücksichtigt sind.

Diese antizipierten Aufwendungen sind in der Regel hinsicht-
lich ihrer Höhe genau zu erfassen, wohingegen der perioden-
fremde Aufwand, der durch die überhöhte Dotierung und die
Nachholung von Rückstellungen entsteht, betragsmässig nicht
exakt bestimmt werden kann. 258) Wenn auch eine gewisse Un-
sicherheit bei der Bildung von Rückstellungen nicht ausge-
schaltet werden kann, sollte doch darauf geachtet werden,
daß in der Veranlagungsperiode verursachte Rückstellungen
nicht willkürlich überhöht dotiert werden und daß in früheren
Perioden verursachte Rückstellungen nicht in der Veranlagungs-
periode nachgeholt werden.

Werden Rückstellungen offensichtlich zu hoch dotiert oder
nachgeholt, müssen die entsprechenden Beträge dem "bénéfice
fiscal" hinzugerechnet werden.

258) Diese Behauptung gilt nur für die Rückstellungen, die der
Höhe nach ungewisse Schulden beinhalten, nicht aber auch
(Fortsetzung nächste Seite)

Ebenso ist auch mit den Abschreibungen zu verfahren, die entweder in der Veranlagungsperiode über das nach dem Verursachungsprinzip zulässige Maß hinaus - sei es auf Grund steuerlicher Vorschriften wie z. B. die "amortissements accélérés", sei es willkürlich - vorgenommen werden oder die in der Veranlagungsperiode als Nachholung von in früheren Perioden unterlassenen Abschreibungen gebildet werden. Gleichgültig, wo die Ursache für diese aperiodischen Abschreibungen liegt, ob nämlich in der Willkürbewertung des Unternehmers oder den steuerlichen Sondervorschriften ²⁵⁹⁾, auf jeden Fall müssen diese Abschreibungen, die den "bénéfice fiscal" der Veranlagungsperiode gemindert haben, diesem wieder hinzugerechnet werden, wenn ein periodengerechter Veranlagungsgewinn als Grundlage für einen periodengerechten Mehrgewinn ermittelt werden soll.

b₂) Kritik hinsichtlich der im "bénéfice fiscal" enthaltenen betriebsfremden Erträge und Aufwendungen.

a₃) Die durch die Korrektivposten berücksichtigten betriebsfremden Erträge und Aufwendungen.

Zur Ermittlung des betrieblichen Veranlagungsgewinns müssen die im "bénéfice fiscal" berücksichtigten betriebsfremden Erträge und Aufwendungen eliminiert werden, und zwar müssen die betriebsfremden Erträge davon abgezogen und die betriebsfremden Aufwendungen hinzugerechnet werden. Außerdem müssen zu dem gleichen Zweck die im "bénéfice fiscal" nicht enthaltenen betrieblichen Erträge diesen Gewinn ebenfalls erhöhen und die darin nicht berücksichtigten betrieblichen Aufwendungen den Gewinn mindern.

Fortsetzung von Fußnote 258)

für solche, für die nur der Eintritt der Schuld zweifelhaft ist. (Zu den verschiedenen Gründen für die Rückstellungsbildung vgl. Knebel, a.a.O., S. 11 ff.)

259) Mit den "amortissements accélérés" können beträchtliche periodenfremde Aufwendungen dem Veranlagungsgewinn belastet und damit der Mehrgewinnbesteuerung entzogen werden.

Abgezogen von dem Abzug der Gewinnanteile an Personengesellschaften, die nicht wegen betriebsfremden Charakters, sondern vielmehr aus steuertechnischen Gründen ²⁶⁰⁾ vom "bénéfice fiscal" abgezogen werden müssen, schreibt das Dekret Nr. 57 - 338 zur Ermittlung des betrieblichen Veranlagungsgewinns nur eine einzige Korrektur vor, nämlich die Hinzurechnung der "revenus mobiliers", der Kapitaleinkünfte also, ²⁶¹⁾ als im "bénéfice fiscal" nicht erfaßter betrieblicher Erträge.

Der Grund dafür, daß diese betrieblichen Erträge nicht im "bénéfice fiscal" enthalten sind, liegt darin, daß die "revenus mobiliers", die der Kapitalertragssteuer unterliegen, nicht doppelt, nämlich auch noch mit der Proportionalsteuer auf die "bénéfices industriels et commerciaux", belastet werden sollen.

Bei dem Erlaß der Vorschrift, daß zur Ermittlung des Veranlagungsgewinns sowohl die Einzelunternehmen und Personengesellschaften als auch bei gewissen Kapitalgesellschaften ²⁶²⁾ die Kapitalerträge dem "bénéfice fiscal" zugerechnet werden müssen, geht der französische Gesetzgeber von der Voraussetzung aus, daß mit dieser Zurechnung die zu einem Betrieb gehörigen Kapitalerträge nur ein einziges Mal der Mehrgewinnsteuer unterworfen werden.

Dabei hat er aber übersehen, daß mit dieser Vorschrift bei im Orga- oder Schachtelverhältnis zusammengeschlossenen Unternehmungen - in erster Linie also Kapitalgesellschaften - eine dem Grundsatz der Gleichheit und Gerechtigkeit der Besteuerung widersprechende Doppelbelastung der von einer Tochtergesellschaft an die Muttergesellschaft ausgeschütteten Gewinne mit der Mehrgewinnsteuer heraufbeschworen werden kann.

260) Vgl. oben S. 98 f.

261) Vgl. oben S. 99 f.

262) Vgl. Art. 216 CGI und oben S. 99 f.

Ein solcher Fall tritt z. B. dann ein, wenn die Tochtergesellschaft ihr Wirtschaftsjahr am 31. März 1956 abschließt und die Gewinne an die am 31. Dezember bilanzierende Muttergesellschaft vor diesem Zeitpunkt ausschüttet. 263)

Hier wird der an die Muttergesellschaft ausgeschüttete Gewinn einmal bei der Tochtergesellschaft und zum andern bei der Muttergesellschaft von der Mehrerwerbsteuer betroffen, da einerseits als Veranlagungsgewinn der Gewinn des in 1956 abgeschlossenen Wirtschaftsjahres herangezogen wird 264) und andererseits das Dekret Nr. 57 - 335 eine Befreiung des bei Tochtergesellschaften bereits mehrerwerbsteuerter Gewinns bei der Muttergesellschaft nicht vorsieht.

Mag der oben angeführte Fall in der Praxis auch nicht allzu häufig vorkommen und deshalb die Doppelbelastung eines in einem in 1956 abgeschlossenen Wirtschaftsjahr erwirtschafteten Gewinns mit der Mehrerwerbsteuer dieses Jahres selten sein, so wird diese Doppelbelastung aber zu einem allgemeinen und brennenden Problem in dem Augenblick, wo der Gesetzgeber die ursprünglich nur für das Jahr 1956 eingeführte Steuer auf das Jahr 1957 ausdehnt und damit für alle organ- oder schachtelverbundenen Unternehmen die mehrerwerbsteuerliche Doppelbelastung heraufbeschwört. 265)

Eine solche Doppelbelastung eines bestimmten Gewinns mit der Mehrerwerbsteuer kann nicht damit gerechtfertigt werden 266),

263) Vgl. A.H.S.A., Le prélèvement temporaire ..., a.a.O., S. 20.

264) Vgl. Art. 2, Absatz 2 des Dekrets Nr. 57 - 335.

265) Der bei der Tochtergesellschaft ausschüttbare Gewinn wird bei der Muttergesellschaft erst dann versteuert, wenn er tatsächlich ausgeschüttet und damit vereinnahmt wird. D.h., daß per 31. Dezember 1956 ermittelte Gewinne, wenn sie in 1957 ausgeschüttet werden, in 1956 bei der Tochtergesellschaft und in 1957 bei der Muttergesellschaft mit der Mehrerwerbsteuer belegt werden.

266) Auf die Möglichkeit der Doppelbelastung mit dem "prélèvement temporaire" weist das "Circulaire administrative" in Abschnitt 21 hin.

daß der "prélèvement temporaire" den gesamten betrieblichen Gewinn treffen muß, denn damit wären im Widerspruch zu dem Grundsatz der Gleichheit und Gerechtigkeit der Besteuerung die schachtel- und organverbundenen Unternehmen gegenüber anderen benachteiligt.

Die vom Dekret Nr. 57 - 335 geforderte Hinzurechnung der "revenus mobiliers" zum "bénéfice fiscal" müßte deshalb insofern eingeschränkt werden, als diese Hinzurechnung dort unterbleiben kann, wo die betreffenden Beträge bereits mit der Mehrgewinnsteuer belastet sind.

Mit dieser einzigen vom Dekret Nr. 57 - 335 vorgesehenen Korrektur des "bénéfice fiscal" im Hinblick auf die Ermittlung des betrieblichen Veranlagungsgewinns ist dieser Gewinn aber nicht gegeben, und es bleibt daher zu untersuchen, welche Erträge und Aufwendungen dem "bénéfice fiscal" noch hinzugerechnet bzw. davon abgesetzt werden müssen, um den betrieblichen Mehrgewinn zu erhalten.

b₃) Die durch die Korrektivposten nicht berücksichtigten betriebsfremden Erträge und Aufwendungen.

Außer den Erträgen aus land- und forstwirtschaftlicher sowie aus selbständiger Tätigkeit, aus Vermietung und Verpachtung und aus Kapitalvermögen, die alle insoweit außerbetriebliche Erträge verkörpern, als die betreffenden Quellen nicht bzw. nicht überwiegend dem Betriebszweck dienen²⁶⁷⁾, kann die Gewinn- und Verlustrechnung als außerbetriebliche Erträge u. a. Schenkungen und konjunkturbedingte Gewinne aus der Veräußerung von Gütern des Anlagevermögens enthalten.

Diesen Positionen stehen als außerbetriebliche Aufwendungen all diejenigen Aufwendungen gegenüber, die durch die genannten außerbetrieblichen Erträge verursacht werden oder die

267) Vgl. oben S. 168, Fußnote 242)!

sonst "nicht in Beziehung zu einer betrieblichen Leistung stehen" 268), also neutralen Aufwand darstellen.

Sowohl die neutralen Aufwendungen als auch die neutralen Erträge 269) müssen aus dem "bénéfice fiscal" herausgezogen werden, wenn der Veranlagungsgewinn einen betrieblichen Gewinn beinhalten soll.

d₁) Kritik der zeitlichen Grenzen der Veranlagungsperiode.

Selbst dann, wenn der Veranlagungsgewinn wie im Idealfall sich nur aus betrieblichen periodengerechten Erträgen und Aufwendungen errechnet und damit die Gewähr gegeben ist, daß alle Unternehmen in gleicher Weise zur Mehrgewinnsteuer herangezogen werden, ist dennoch das Prinzip der Gleichheit und Gerechtigkeit der Besteuerung bei der Ermittlung des Veranlagungsgewinns nur bedingt eingehalten.

Diese Tatsache rührt aus der Vorschrift des Art. 2, Abs. 2 des Dekrets Nr. 57 - 335 her, wonach "le prélèvement temporaire s'applique aux suppléments de bénéfices de l'exercice ou des exercices clos en 1956" auch wenn nach Art. 2., Abs. 1 des gleichen Dekrets der Veranlagungszeitraum einheitlich auf zwölf Monate festgesetzt ist.

Bei der Befolgung der Vorschrift des Art. 2 - 2 des Dekrets Nr. 57 - 335 kann es nämlich vorkommen, daß zwei vollkommen gleiche Unternehmen, von denen das eine sein zwölfmonatiges Wirtschaftsjahr am 31. Januar 1956 und das andere sein gleich langes Wirtschaftsjahr am 31. Dezember 1956 abschließt, in verschiedener Höhe zur Mehrgewinnsteuer herangezogen werden.

268) Schmalenbach Eugen, Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., Köln und Opladen 1956, S. 9.

269) Vgl. Schmalenbach, Kostenrechnung ..., a.a.O., S. 12.

Hat nämlich ein nach dem 31. Januar 1956 einsetzender konjunkturreller Aufschwung den Gewinn beider Unternehmen beträchtlich anwachsen lassen, so weist das am 31. Dezember bilanzierende Unternehmen einen höheren bzw. überhaupt erst einen Mehrgewinn aus, es muß also *ceteris paribus* mehr Steuern zahlen als das am 31. Januar abschließende Unternehmen, und zwar nur auf Grund der verschiedenen zeitlichen Begrenzungen des Veranlagungszeitraums.

Dieses Beispiel zeigt deutlich die Problematik der oben genannten Vorschrift, die auch nicht mit einem Hinweis auf die praktischen Vorteile dieser Bestimmung - die nicht per 31. Dezember bilanzierenden Unternehmen brauchen für die Zwecke der Mehrgewinnbesteuerung keine besondere Bilanz auf diesen Zeitpunkt zu erstellen - zu rechtfertigen ist.

Wollte der Gesetzgeber den temporären Einfluß auf die Höhe des Veranlagungs- und damit auch des Mehrgewinns eliminieren, hätte er nicht nur den Veranlagungszeitraum auf zwölf Monate festsetzen dürfen, die irgendwann im Kalenderjahr 1956 abgeschlossen werden, sondern er hätte den Veranlagungszeitraum dem Kalenderjahr 1956 gleichsetzen müssen. 269a)

Zwar hätten bei dieser Regelung die Unternehmen, deren zwölfmonatiges Wirtschaftsjahr sich nicht mit dem Kalenderjahr deckt, für die Zwecke der Mehrgewinnbesteuerung eine gesonderte Gewinnberechnung durchzuführen, doch ist dieser Einwand praktisch nicht sehr schwerwiegend, da einerseits die meisten Unternehmen, deren Rechnungswesen nicht sehr ausgeprägt und für eine Sonderberechnung des Gewinns oft unzureichend ist, jährlich per 31. Dezember bilanzieren, und da andererseits das Rechnungswesen der Unternehmen, deren Wirtschaftsjahr vom Kalenderjahr abweicht, es diesen Unternehmen ermöglicht, den Gewinn des bzw. der Wirtschaftsjahre auf das Kalenderjahr umzurechnen. 270)

269a) Vgl. Helpenstein a.a.O., S. 41 ff.

270) Die Umrechnung erfolgt nach der Vorschrift von Art. 2., Abs. 3 und 4 des Dekrets Nr. 57 - 335.

Die einzige Schwierigkeit, die sich dieser Lösung entgegenstellt, liegt auf finanzwirtschaftlichem Gebiet:

Bei Unternehmen, die beispielsweise am 30. September bilanzieren, müßte der Fiskus mindestens bis zu diesem Zeitpunkt des nächsten Jahres warten, bis die Bemessungsgrundlage und damit die Steuerschuld festgestellt und die Steuer an den Fiskus abgeführt werden kann. Doch läßt sich dieses Problem dadurch umgehen, daß die betreffenden Unternehmen Vorauszahlungen leisten müssen, die man nach der Umsatzsteigerung im Veranlagungszeitraum gegenüber dem Umsatz des Vorjahres bzw. des Durchschnitts mehrerer Jahre - nämlich der Vergleichsjahre - festsetzen könnte.

- 1) Kritik der Umrechnung des korrigierten "bénéfice fiscal" auf den Veranlagungsgewinn.

Wie aus dem darstellenden Teil vorliegender Untersuchung bekannt ist ²⁷¹⁾, muß der korrigierte "bénéfice fiscal" dann, wenn er aus einem kürzeren oder längeren Zeitraum herrührt, auf einen zwölfmonatigen Veranlagungszeitraum umgerechnet werden.

Diese Umrechnung ist unbedingt erforderlich, da damit einmal alle Unternehmen mit einem einheitlichen Maßstab gemessen werden, und zum andern dieser Maßstab - der zwölfmonatige Veranlagungszeitraum also - der Praxis Rechnung trägt, die überwiegend ein zwölfmonatiges Wirtschaftsjahr abschließt.

Während deshalb gegen die Umrechnung des "bénéfice fiscal" auf einen zwölfmonatigen Zeitraum keine Einwände erhoben werden können, müssen solche aber gegen die Art der Umrechnung geltend gemacht werden.

Diese Kritik muß sich zunächst gegen die Auswahl der Monate richten, die ein kürzeres als zwölfmonatiges Wirtschaftsjahr

271) Vgl. oben S. 104 ff.

auf den zwölfmonatigen Veranlagungszeitraum ergänzen bzw. ein längeres als zwölfmonatiges Wirtschaftsjahr auf den Veranlagungszeitraum vermindern. Soweit diese Monate bei einer Ergänzung nicht im Kalenderjahr 1956 und bei einer Verminderung in diesem Jahr liegen, muß gegen dieses Vorgehen der gleiche Einwand erhoben werden, der bei der Kritik der zeitlichen Grenzen des Veranlagungszeitraums vorgebracht wurde.

Daneben muß die Kritik aber auch die Methode der Umrechnung treffen, soweit diese nicht die auf Grund des Rechnungswesens ermittelten monatlichen Gewinne berücksichtigt. Da dies aber nur in wenigen Fällen möglich sein dürfte und der überwiegende Teil der betroffenen Unternehmen die Umrechnung der Gewinne entsprechend dem Verhältnis des Umsatzes der einzelnen in Frage kommenden Monate zum Gesamtumsatz der betreffenden Jahre vornehmen dürfte, muß sich die Kritik mit dieser Art der Umrechnung der in den Veranlagungsgewinn eingehenden Teilgewinne befassen.

Grundsätzlich läßt sich gegen die umsatzentsprechende Umrechnung des Jahresgewinnes auf die einzelnen Monate einwenden, daß zwar der Rohgewinn, nicht aber der Reingewinn ausschließlich eine Funktion des Umsatzes ist, da der Reingewinn mit von den Aufwendungen bestimmt wird, die nur zum Teil umsatzabhängig sind.

Deshalb kann diese Methode der Bestimmung der Monatsgewinne nicht positiv beurteilt werden, obwohl einmal der Umsatz in gewissen Grenzen tatsächlich einen Maßstab auch für den Reingewinn bietet ²⁷²⁾ und obwohl zum andern praktisch kein anderer objektiver Schlüssel als der Umsatz zur Umrechnung des Jahresgewinns auf die einzelnen Monate gegeben ist.

272) Eine Ermittlung des Reingewinns als bestimmter Prozentsatz des Umsatzes führt das deutsche Steuerrecht bei der Gewinnschätzung durch, wo bei Fehlen einer ordnungsgemäßen Buchführung vom Umsatz auf den Reingewinn - auf Grund antlicher Rechtsätze - geschlossen wird. Zu diesem Problem vgl. Branson Karl-Heinz, Die Gewinnschätzungsmethode in Steuerrecht, Düsseldorf 1957, wo sich auch eine Kritik der Methode der Umsatz-Schätzung findet.

2. Kritik des Abzugsgewinns.

a₁) Das Problem.

Ebenso wie der periodengerechte betriebliche Veranlagungsgewinn Voraussetzung für die Ermittlung eines periodengerechten ordentlichen Mehrgewinns ist, ist dazu auch ein periodengerechter ordentlicher Abzugsgewinn nötig.

Daraus ist zu folgern, daß eine Kritik des Abzugsgewinns im wesentlichen vor den gleichen Fragen steht wie die des Veranlagungsgewinns, nämlich inwieweit dieser Gewinn den Grundsätzen der Periodizität und der Betriebsverursachung entspricht.

Darüber hinaus wirft der Abzugsgewinn aber noch das Problem auf, inwieweit er überhaupt zu einer Gegenüberstellung mit dem Veranlagungsgewinn zum Zwecke der Mehrgewinnermittlung geeignet ist, d.h. inwieweit Gewinne verschiedener Perioden miteinander vergleichbar sind bzw. welchen Gewinnen der Veranlagungsgewinn zur Mehrgewinnermittlung gegenübergestellt werden kann oder muß.

b₁) Kritik des einzelnen Vergleichsgewinns.

a₂) Vorbemerkung.

Von der Darstellung des Abzugsgewinns her ist bekannt, 273) daß dieser Gewinn sich aus dem Durchschnitt der beiden besten der drei in den Jahren 1953 bis 1955 ermittelten Gewinne errechnet.

Dies setzt voraus, daß jeder dieser drei Vergleichsgewinne auf Grund des "bénéfice fiscal" jeder dieser drei Perioden unter Berücksichtigung der vom Dekret Nr. 57 - 335 vorgeschriebenen Korrekturen festgestellt wird.

Da der "bénéfice fiscal" der einzelnen Vergleichsperioden nach den gleichen Prinzipien ermittelt wird wie der des

273) Vgl. oben S. 110 ff.

Veranlagungsgewinns und da die am "bénéfice fiscal" der Vergleichsgewinne vorzunehmenden Korrekturen im wesentlichen die gleichen sind wie die des Veranlagungsgewinns, kann sich die Kritik des Vergleichsgewinns darauf beschränken, die Abweichungen von der Ermittlung des Veranlagungsgewinns zu rekapitulieren und die Auswirkung dieser Abweichungen auf die Feststellung des periodengerechten betrieblichen Vergleichsgewinns darzustellen.

b₂) Unterschiede zwischen Vergleichs- und Veranlagungsgewinn.

Im Gegensatz zum Veranlagungsgewinn können beim Vergleichsgewinn nicht die außergewöhnlichen Erträge vom "bénéfice fiscal" abgesetzt, dafür aber die außergewöhnlichen Verluste auf Antrag hinzugerechnet werden.

Vom Periodizitätsprinzip her gesehen müßten sowohl beim Veranlagungsgewinn als auch beim Vergleichsgewinn beide Positionen, also außergewöhnliche Verluste und außergewöhnliche Erträge, berücksichtigt werden. Daß der Gesetzgeber bzw. die Finanzverwaltung nur jeweils eine der beiden Positionen hinzurechnen bzw. abziehen läßt, ist als ein Entgegenkommen des Fiskus gegenüber den Steuerpflichtigen anzusehen, da durch diese Maßnahmen der Veranlagungsgewinn nicht um außergewöhnliche Aufwendungen erhöht und der Vergleichsgewinn nicht um außergewöhnliche Erträge vermindert wird, insgesamt also der steuerpflichtige Mehrgewinn um diese Beträge ceteris paribus unter dem periodengerechten ordentlichen Mehrgewinn liegt.

Ebenfalls nicht dem Periodizitätsprinzip entspricht beim Veranlagungsgewinn die Tatsache, daß ein Verlustvortrag nicht dem "bénéfice fiscal" hinzugerechnet werden braucht; beim Vergleichsgewinn hingegen wird ein Verlustvortrag dem "bénéfice fiscal", falls er diesen vorher gemindert hat, wieder zugesetzt, so daß hier gleichzeitig mit den Interessen des Steuerpflichtigen - und nur damit ist die verschiedenartige Behandlung des Verlustvortrages bei Vergleichsgewinn und Ver-

anlagungsgewinn zu erklären - auch dem Periodizitätsprinzip Rechnung getragen wird. 273a)

Bei Immobiliargesellschaften scheint die Hinzurechnung der steuerfreien Mieterträge zum Vergleichsgewinn und ihre Nicht-Berücksichtigung beim Veranlagungsgewinn ebenfalls den Interessen der Steuerpflichtigen zu entsprechen. Die Hinzurechnung der steuerfreien Mieterträge zum Vergleichsgewinn, die für die Ermittlung eines periodengerechten betrieblichen Vergleichs- und damit auch Mehrgewinns unbedingt erforderlich ist, hat ihre Ursache aber darin, daß diese Mieterträge nur bis Ende 1955, also bis zum Ende des letztmöglichen Vergleichsjahres, Steuerfreiheit genossen, in der Veranlagungsperiode 1956 aber nicht mehr den "bénéfice fiscal" mindern konnten und deshalb diesem auch nicht wieder zugerechnet werden müssen.

Als letzte Position, die bei Vergleichsgewinn und Veranlagungsgewinn eine unterschiedliche Behandlung erfährt, sind die Gewinnanteile an Personengesellschaften zu nennen, die nur beim Veranlagungsgewinn abgesetzt werden müssen, nicht aber beim Vergleichsgewinn. Es wurde oben 274) schon darauf hingewiesen, daß die Gründe hierfür nicht verrechnungstechnischer, sondern steuertechnischer Natur sind: Die Gewinnanteile sind bei der ausschüttenden Gesellschaft schon versteuert, können bei dem beteiligten Unternehmen also nicht nochmals zur Mehrgewinnsteuer herangezogen werden. Im "bénéfice fiscal" des Vergleichsgewinns aber müssen diese Beträge als ordentliche Gewinnanteile enthalten sein.

273a) Abschnitt 44 des Circ. adm. rechtfertigt die unterschiedliche Behandlung des Verlustvortrages bei Veranlagungs- und Vergleichsgewinn mit dem Hinweis, daß der Vergleichsgewinn den tatsächlich in der Vergleichsperiode erwirtschafteten Gewinn darstellen soll, unbeeinflusst von Verlusten früherer Perioden, während der Veranlagungsgewinn insoweit nicht mit einer Steuer belastet werden kann, als er noch Verluste früherer Jahre ausgleichen muß.

274) Vgl. oben S. 98 f und 119.

Diese Regelung, so einleuchtend sie erscheint, kann niemals zu einem richtigen Mehrgewinn führen, denn ein Vergleich des Veranlagungsgewinns - er enthält keine Gewinnanteile - mit dem Vergleichsgewinn - er enthält die Gewinnanteile an Personengesellschaften - muß immer einen um die Gewinnanteile der Vergleichsperiode zu niedrigen Mehrgewinn ausweisen.

Ein Beispiel möge diese Behauptung untermauern und verdeutlichen: Das an einer Personengesellschaft beteiligte Unternehmen habe in der Vergleichs- und Veranlagungsperiode folgende Ergebnisse ausgewiesen:

Gewinnart	Fall	Gewinn ohne Beteiligung	Beteiligungsgewinn	Gewinn ohne Beteiligung	Gewinn mit Beteiligung nach Art. 27-28
Vergleichsgewinn	a	100 000	20 000	120 000	120 000
	b	100 000	20 000	120 000	120 000
Veranlagungsgewinn	a	120 000	50 000	170 000	120 000
	b	130 000	50 000	180 000	130 000
Mehrgewinn	a	20 000	30 000	50 000	0
	b	30 000	30 000	60 000	10 000

Aus dieser tabellarischen Übersicht geht hervor, daß nach den Vorschriften des Dekrets Nr. 57 - 335 das Unternehmen im Fall a) keinen Mehrgewinn auszuweisen braucht, ²⁷⁵⁾ obwohl es ohne die Berücksichtigung der Beteiligungserträge einen Mehrgewinn in Höhe von 20.000.- erwirtschaftet hat, und daß es im Falle b) nur einen Mehrgewinn von 10.000.- ausweist, obwohl der ohne Berücksichtigung der Beteiligung erwirtschaftete Mehrgewinn 30.000.- beträgt. Der Mehrgewinn ist also - abgesehen von den Beteiligungen - in beiden Fällen um den im Vergleichsgewinn enthaltenen Beteiligungsertrag in Höhe von 20.000.- zu niedrig ausgewiesen.

Diese Konsequenz der Vorschrift ²⁷⁶⁾, die den Beteiligungsertrag lediglich aus dem Veranlagungsgewinn, nicht aber auch

275) Bei diesem Beispiel wird der Einfachheit halber angenommen, daß der Vergleichsgewinn gleich dem Abzugsgewinn sei.

276) Vgl. Abschn. 32 des "Circulaire administrative" vom 20. April 1957.

aus dem Vergleichsgewinn herausnimmt, hat der französische Gesetzgeber kaum bedacht. Denn es dürfte kaum seine Absicht gewesen sein, periodengerechte betriebliche Erträge ohne ersichtlichen Grund von der Mehrgewinnsteuer zu befreien.

Zwar mußte er aus Gerechtigkeitsgründen den bei der ausgeschüttenden Gesellschaft bereits mit dem "prélèvement temporaire" belegten Mehrgewinn beim Veranlagungsgewinn der beteiligten Unternehmung eliminieren, doch durfte er dabei nicht die Auswirkung des im Vergleichsgewinn enthaltenen Beteiligungsertrages auf die Mehrgewinnermittlung außer Acht lassen.

Um den von der beteiligten Unternehmung erwirtschafteten Mehrgewinn exakt erfassen zu können, ohne daß damit eine Doppelbelastung der ausgeschütteten Beteiligung verbunden wäre, hätte der Gesetzgeber folgenden Weg der Mehrgewinnermittlung vorschreiben müssen:

Der Mehrgewinn wird als Differenz zwischen dem gesamten Vergleichsgewinn (also wie bisher einschließlich Beteiligungsertrag) und dem gesamten Veranlagungsgewinn (also abweichend von der bisherigen Regelung einschließlich Beteiligungsertrag) ermittelt. Von dieser Differenz werden die Mehrerträge aus Beteiligungen abgesetzt.

Wendet man diese Regelung auf obige Beispiele an, errechnen sich folgende Mehrgewinne:

Fall a)

170.000.- minus 120.000.- = 50.000;

50.000.- minus 30.000.- = 20.000.-
=====

Fall b)

180.000.- minus 120.000.- = 60.000;

60.000.- minus 30.000.- = 30.000.-
=====

Nur bei einer solchen Regelung der Mehrgewinnermittlung führt die vom Steuerrecht geforderte getrennte Feststellung und Besteuerung der Mehrgewinne bei beteiligten Unternehmen zu einem vom Standpunkt der Betriebsverursachung aus gutzuheißenden Ergebnis.

Außer den bis jetzt genannten Korrekturen, die beim Vergleichsgewinn eine andere Behandlung als beim Veranlagungsgewinn erfahren, ist die Ermittlung des Vergleichsgewinns identisch mit der Ermittlung des mehrgewinnsteuerlichen Veranlagungsgewinns; die für den Veranlagungsgewinn dargestellte Kritik gilt deshalb in gleichem Maße auch für den Vergleichsgewinn und braucht an dieser Stelle nicht wiederholt zu werden.

c₁) Kritik der Auswahl der beiden besten Vergleichsjahre.

Nach der entsprechenden Vorschrift des Dekrets Nr. 57 - 335 wird der Abzugsgewinn als arithmetisches Mittel der beiden besten der drei korrigierten Gewinne des Vergleichszeitraums ermittelt, wobei diese beiden besten Gewinne auf die Dauer des Veranlagungszeitraums, also zwölf Monate, umzurechnen sind.

Für die Auswahl der beiden besten Vergleichsperioden schreibt der Gesetzgeber eine solche Umrechnung nicht vor, obwohl die Vergleichsgewinne, die aus unterschiedlich langen Wirtschaftsjahren herrühren können, nur dann vergleichbar sind, wenn sie "gleichnamig" gemacht sind, d.h. auf einen einheitlichen Zeitraum umgerechnet sind.

Nach dem Dekret Nr. 57 - 335 sind von den drei in 1953, 1954 und 1955 abgeschlossenen Wirtschaftsjahren mit folgenden Gewinnen

1953: 50.000.- ffrs.

1954: 40.000.- ffrs.

1955: 60.000.- ffrs.

als die beiden besten die Gewinne der Jahre 1953 und 1955 auszuwählen.

Diese beiden Gewinne sind aber nur dann als die besten anzusehen, wenn alle drei Gewinne aus einem gleich langen Zeitraum stammen; sind die einzelnen Wirtschaftsjahre aber von unterschiedlicher Dauer, nämlich zwölf, sechs und achtzehn Monate, ergeben sich, auf einen zwölfmonatigen Zeitraum umgerechnet, folgende Gewinne:

1953 (50.000.- aus zwölf Monaten):	50.000.- ffrs.
1954 (40.000.- aus sechs Monaten):	80.000.- ffrs.
1955 (60.000.- aus achtzehn Monaten):	40.000.- ffrs.

und als die beiden besten Vergleichsgewinne sind die der Jahre 1953 und 1954 auszuwählen.

Für die Auswahl der beiden besten Gewinne des Vergleichszeitraums mußte die Umrechnung der einzelnen Vergleichsgewinne auf die Dauer des Veranlagungszeitraums unbedingt durchgeführt werden, da der Vergleichsgewinn als arithmetisches Mittel dieser beiden Gewinne für die Gegenüberstellung mit dem Veranlagungsgewinn auf die Dauer des Veranlagungszeitraums transformiert werden muß, die Zeit als Faktor des Vergleichsgewinns also Berücksichtigung findet und deshalb auch als Faktor eines jeden der drei Gewinne des Vergleichszeitraums nicht unbeachtet bleiben darf.

Inwieweit die Außerachtlassung des Zeitfaktors bei der Auswahl der beiden besten Vergleichsgewinne den vom Gesetzgeber gewollten Abzugsgewinn verfälschen kann, möge die Berechnung dieses Gewinns ²⁷⁷⁾ mit den in obigen Beispiel genannten Zahlen verdeutlichen:

277) Die Berechnung des Abzugsgewinns erfolgt nach der vom "Circulaire administrative" vorgeschriebenen Methode. (Vgl. oben S. 121 ff)

1. Abzugsgewinn ohne Berücksichtigung des Zeitfaktors bei der Auswahl der beiden besten Vergleichsgewinne:

$$\frac{50.000.- + 60.000.-}{12 + 18} \times 12 = \underline{\underline{44.000.-}}$$

2. Abzugsgewinn unter Beachtung des Zeitfaktors bei der Auswahl der beiden besten Vergleichsgewinne:

$$\frac{50.000.- + 40.000.-}{12 + 6} \times 12 = \underline{\underline{60.000.-}}$$

Der Abzugsgewinn wird bei der Auswahl der beiden besten Vergleichsgewinne ohne Berücksichtigung des Zeitfaktors um 16.000.- ffrs. niedriger ausgewiesen, als er unter Berücksichtigung des Zeitfaktors bei dieser Auswahl ausgewiesen werden müßte. Damit wird aber bei gegebenem Veranlagungsgewinn auch der Mehrgewinn um diesen Betrag höher bzw. zu hoch errechnet.

d₁) Kritik der Umrechnung der Vergleichsgewinne auf den Veranlagungszeitraum.

Ist die Dauer der Vergleichsjahre nicht identisch mit dem Veranlagungszeitraum, werden die Vergleichsgewinne nach der oben dargestellten Methode ²⁷⁸⁾ pro rata temporis auf die zwölfmonatige Veranlagungsperiode umgerechnet.

Diese Umrechnung ist als solche unbedingt gutzuheißen, da nur die Gewinne eines gleich langen Zeitraums vergleichbar sind und zu einem sinnvollen Mehrgewinn führen können.

Dagegen ist aber nicht unbedingt die Pro rata-temporis-Umrechnung zu befürworten, da sie nicht den tatsächlichen und auch nicht einen wahrscheinlichen, sondern vielmehr einen ange-

278) Vgl. oben S. 121 ff.

näherten bzw. fiktiven Gewinn der zwölfmonatigen Vergleichsperiode ermittelt, denn die Gewinne einer Periode entstehen sicherlich nicht oder doch nur zufällig gleichmäßig in den einzelnen Teilabschnitten dieser Periode.

Wenn sich schon die Gewinne der zwölfmonatigen Vergleichszeiträume nicht exakt aus den Gewinnen kürzerer oder längerer Zeiträume bestimmen lassen, sollte man wenigstens versuchen, die Gewinne der kürzeren oder längeren als zwölfmonatigen Vergleichsperioden entsprechend den Umsatzzahlen der einzelnen Monate ²⁷⁹⁾ - bei kürzerer Periode der vorangegangenen oder folgenden Monate, bei längerer Periode der ersten oder letzten zwölf Monate - auf den erforderlichen Zeitraum zu ergänzen. Selbstverständlich dürften - da zwei Vergleichsperioden zur Abzugsgewinnermittlung erforderlich sind - die zur Ergänzung eines kürzeren als zwölfmonatigen Zeitraums erforderlichen Monate nicht aus der ebenfalls in die Abzugsgewinnberechnung eingehenden Periode entnommen werden, sondern müssten zur Umgehung dieses Problems fakultativ aus dem vorangegangenen oder nachfolgenden Zeitraum herausgegriffen werden. ²⁸⁰⁾

279) Diese Umrechnung könnte genau so wie die Umrechnung des Veranlagungsgewinns auf eine zwölfmonatige Periode erfolgen (vgl. oben S. 104 ff und die Kritik dazu S. 183 ff).

280) Ein Beispiel möge diesen Vorschlag verdeutlichen:

Die beiden besten Vergleichsgewinne seien die der in 1953 und 1954 abgeschlossenen Wirtschaftsjahre, von denen jedes neun Monate umfasst. Ergänzt werden müsste das in 1953 abgeschlossene Wirtschaftsjahr durch die letzten drei Monate der vorangegangenen Periode und das in 1954 abgeschlossene Wirtschaftsjahr durch die ersten drei Monate des folgenden Geschäftsjahres. Schwierigkeiten würden sich nur dann ergeben, wenn die beiden Vergleichsperioden, die beide kürzer als zwölf Monate sind, direkt vor dem Veranlagungszeitraum liegen würden, also in 1954 und 1955. Diese Schwierigkeiten könnte man dadurch umgehen, daß der Gewinn des Jahres 1953 durch den Gewinn der letzten Monate des Jahres 1954 ergänzt wird und der Gewinn aus 1954 in gleichen Maße, also zusätzlich zu den sowie so fehlenden Monaten, um die Gewinne der letzten Monate des in 1953 abgeschlossenen Wirtschaftsjahres erhöht wird.

Nur mit der getrennten und stützentsprechenden Umrechnung der beiden besten Vergleichsgewinne auf die Dauer des Veranlagungszeitraums ist die Ermittlung der praktisch genauestmöglichen Vergleichsgewinne gewährleistet.

e₁) Kritik des Abzugsgewinns als Durchschnittsgewinn.

Der Mehrgewinn des "prélèvement temporaire" ergibt sich aus der Gegenüberstellung von Veranlagungsgewinn und Abzugsgewinn, wobei der Abzugsgewinn sich u. a. als Durchschnitt der beiden besten der drei in 1953 bis 1955 ermittelten Vergleichsgewinne errechnet.

Ist der auf diese Art festgestellte Abzugsgewinn geeignet, zu dem richtigen, d.h. dem periodengerechten betrieblichen Mehrgewinn hinzuführen?

Um diese Frage beantworten zu können, muß man von dem Zweck der Mehrgewinnermittlung ausgehen, da es den Mehrgewinn überhaupt nicht gibt.

Zweck der Mehrgewinnermittlung des "prélèvement temporaire" ist es, den Gewinn festzustellen, den die gewerblichen Unternehmen auf Grund des durch den Algerienkrieges bedingten konjunkturellen Aufschwungs im Jahre 1956 mehr verdient haben als in den vorangegangenen Jahren, und dieses Mehr an Gewinn einer Besteuerung zu unterwerfen.

Bei dem Bestreben des Gesetzgebers, diesen steuerlichen Mehrgewinn zu erfassen, geht dieser mit der Festlegung des Durchschnitts der beiden besten Gewinne des dreijährigen Vergleichszeitraums als Abzugsgewinn ²⁸¹⁾ von der Annahme aus, daß die Unternehmen in 1956 ohne den Eintritt des Algerienkrieges nicht mehr Gewinn als in den Vergleichsperioden

281) Neben diesem nach der Realmethode ermittelten Abzugsgewinn kennt der "prélèvement temporaire" noch den nach der Schätzungsmethode festgestellten Abzugsgewinn (vgl. oben S. 110 ff.).

erwirtschaftet hätten.'

Diese Annahme ist zwar sehr grob und verallgemeinernd 282), aber doch vom praktischen Standpunkt aus zu befürworten, da es einen "Normalgewinn" bei der Vielfalt des wirtschaftlichen Geschehens nicht geben kann, der Gesetzgeber zur Ermittlung des Mehrgewinns aber einen Ausgangspunkt schaffen, einen Abzugsgewinn bestimmen muß. Die Frage, ob der Abzugsgewinn des "prélèvement temporaire" die Ermittlung des wirklichen, des periodengerechten ordentlichen Mehrgewinns gewährleistet, kann also in dieser Form gar nicht beantwortet werden, da über das periodengerechte betriebliche "Mehr" des Gewinns nicht oder doch nur bedingt der Abzugsgewinn, sondern in erster Linie der Veranlagungsgewinn bzw. die Periodizität und Betriebsverursachung des Veranlagungsgewinns entscheidet.

Und doch läßt sich auch vom Abzugsgewinn her Periodenentsprechung und Betriebsverursachung des Mehrgewinns insofern beurteilen, als man sagen kann, daß dann, wenn neben dem Veranlagungsgewinn auch die in den Abzugsgewinn eingegangenen Vergleichsgewinne nach diesen beiden Prinzipien ermittelt worden sind, der Mehrgewinn als periodengerecht und betriebsverursacht anzusehen ist, wobei sich das Mehr auf den Durchschnitt der beiden Vergleichsgewinne bezieht. Dieser Durchschnitt selbst kann vom verrechnungstechnischen Standpunkt aus kaum kritisiert werden, da die Durchschnittsbildung der beiden besten Vergleichsjahre zur Bestimmung des Abzugsgewinns in erster Linie steuertechnischen Gesichtspunkten entspringt. Vom verrechnungstechnischen Standpunkt aus läßt sich nur soviel sagen, daß die Durchschnittsbildung wegen ihrer nivellierenden Wirkung auf die Extremwerte einer einzelnen Vergleichsperiode - sie gehen nur zur Hälfte in die Mehrgewinnberechnung ein - der Ermittlung des "richtigen" Mehrgewinns nur förderlich sein kann.

282) Vgl. Schupp, Kriegsgewinn- und Wertzuwachssteuern, a.a.O., S. 506 ff.

3. Zusammenfassung der Kritik des nach der Real- methode ermittelten Mehrgewinns.

Die Kritik des nach der Realmethode ermittelten Mehrgewinns geht vom Standpunkt des periodengerechten betrieblichen Mehrgewinns aus. Da der dem Veranlagungsgewinn zugrunde liegende "bénéfice fiscal" von diesem Standpunkt aus nicht zu beurteilen ist, richtet sich die Kritik gegen die Korrektivposten, die den "bénéfice fiscal" in einen periodengerechten betrieblichen Veranlagungsgewinn transformieren sollen. Dabei wird festgestellt, daß die vom französischen Gesetzgeber vorgeschriebenen Korrektivposten unzulänglich sind, und zwar im Hinblick sowohl auf die Ermittlung des periodengerechten als auch des betriebsverursachten Veranlagungsgewinns. Insbesondere wird festgestellt, daß der "bénéfice fiscal" nicht von den in ihm enthaltenen Aufwertungsgewinnen, den Erträgen aus der Auflösung von Rückstellungen, den Erträgen aus Entschädigungsleistungen, den Erträgen aus Schulden- und Steuernachlaß sowie aus dem Eingang bereits ausgebuchter Forderungen, den in ihm enthaltenen periodenfremden Aufwendungen wie Sonderabschreibungen und nachgeholten Rückstellung und auch nicht von gewissen betriebsfremden Erträgen und Aufwendungen bereinigt wird.

Der den Veranlagungsgewinn beeinflussende Zeitfaktor wird sowohl hinsichtlich der Grenzen der Veranlagungsperiode - die als verbesserungs- bzw. vereinheitlichungsbedürftig erkannt werden - als auch hinsichtlich der zeitlichen Unterschiede und der dadurch erforderlichen Umrechnung untersucht, die als mit den praktischen Möglichkeiten übereinstimmend herausgestellt wird.

Die daran anschließende Kritik des Abzugsgewinns geht von der Kritik der Ermittlung des einzelnen Vergleichsgewinns aus, führt diese aber nur insoweit durch, als sich Abweichungen zu der Kritik der Ermittlung des Veranlagungsgewinns ergeben. An solchen Abweichungen werden außergewöhnliche Verluste und Erträge, der Verlustvortrag und bei Immobiliengesellschaften

die steuerfreien Mieterträge genannt, Positionen, die entweder aus steuertechnischen Gründen oder zum Vorteil des Steuerpflichtigen beim Vergleichsgewinn eine besondere Behandlung erfahren, die sich z. T. sogar zugunsten der Befolgung des Periodizitätsprinzips auswirkt. Besonderes Augenmerk wird auf die Gewinnanteile an Personengesellschaften gelenkt, die zwar beim Veranlagungsgewinn, nicht aber beim Vergleichsgewinn abgesetzt werden. Zu welch ungerechten und ungerechtfertigten Ergebnissen diese Maßnahme führt, wird an einem Beispiel verdeutlicht.

Daran anschließend greift die Kritik den Einfluß des Zeitfaktors auf die Ermittlung des Abzugsgewinns auf, wobei sie zunächst zu der Feststellung gelangt, daß die Auswahl der beiden besten Vergleichsjahre nicht eine unterschiedliche Dauer dieser Jahre berücksichtigt, was aber unbedingt nötig ist.

Die kritische Betrachtung der Umrechnung der Vergleichsgewinne auf den Veranlagungszeitraum führt zu dem Ergebnis, daß die vorgeschriebene Pro rata-temporis-Umrechnung einer umsatzentsprechenden Umrechnung Platz machen müßte, und die abschließende Kritik des Abzugsgewinns als Durchschnittsgewinn mindet in die Erkenntnis, daß die Durchschnittsermittlung wegen einer damit erreichten gewissen Nivellierung von Extremwerten der Ermittlung des "richtigen" Mehrgewinns entgegenkommt.

Nicht in die Kritik einbezogen wurden die Tatbestände, die zu Wiederholungen geführt hätten, wie z. B. gewisse Umrechnungen bei der Ermittlung des Abzugsgewinns bei geänderten Betriebsverhältnissen, oder aber deren Darstellung schon kritische Gesichtspunkte enthält, wie z. B. die Hinzurechnung der "amortissements accélérés" beim Abzugsgewinn.

- b) Kritik des nach der Schätzmethode ermittelten Mehrgewinns (Mehrgewinn = Veranlagungsgewinn minus als angemessene Rendite auf das eingesetzte Kapital ermittelter Abzugsgewinn).

1. Kritik des Veranlagungsgewinns.

Zur Ermittlung des Mehrgewinns nach der Schätzmethode wird dem Veranlagungsgewinn, wie er auch der Berechnung des Mehrgewinns nach der Realmethode zugrunde liegt, als Abzugsgewinn eine angemessene Rendite auf das "eingesetzte Kapital" gegenübergestellt. Die Unterschiede zwischen der Mehrgewinnermittlung nach der Realmethode und der nach der Schätzmethode liegen also nicht bei der Berechnung des Veranlagungsgewinns, sondern einzig und allein bei der Berechnung des Abzugsgewinns.

Wegen der Identität des für die Realmethode und für die Schätzmethode relevanten Veranlagungsgewinns kann an dieser Stelle auf eine Kritik des Veranlagungsgewinns verzichtet werden, es genügt vielmehr ein Hinweis auf die Kritik des Veranlagungsgewinns, wie sie oben ²⁸³⁾ im Zusammenhang mit der Kritik des nach der Realmethode ermittelten Mehrgewinns erfolgt ist.

2. Kritik des Abzugsgewinns (= Kritik der Ermittlung der angemessenen Rendite).

a₁) Das Problem.

Die Kritik der Ermittlung der angemessenen Rendite auf das "eingesetzte Kapital" ²⁸⁴⁾ hat die Ermittlung sämtlicher Faktoren, die diese Rendite beeinflussen, zu umfassen, also in erster Linie das eingesetzte Kapital und den Zinsfuß. Da für die Regelung des "prélèvement temporaire" auch der Unternehmerlohn zu berücksichtigen ist, muß auch dieser mit in die Kritik einbezogen werden.

283) Vgl. oben S. 166 ff.

284) Der Begriff "angemessene Rendite auf das eingesetzte Kapital" wird hier dem "angemessenen Gewinn" gleichgesetzt.

Schon nach der Nennung der zu kritisierenden Faktoren der angemessenen Rendite läßt sich behaupten, daß die Kritik des Abzugsgewinns, wie er für die Schätzmethode maßgebend ist, nicht von gleichen Standpunkt aus wie die Kritik an dem für die Realmethode relevanten Abzugsgewinn erfolgen kann, nämlich vom Standpunkt der Ermittlung eines periodengerechten betrieblichen Mehrgewinns aus. Ein solcher Standpunkt läßt sich weder für das eingesetzte Kapital noch für den angemessenen Zinsfuß einkommen, er ist bestenfalls noch dem Unternehmerlohn gegenüber zu beziehen, obwohl auch dafür in diesem Zusammenhang andere Kriterien überwiegen. Ein einheitlicher Standpunkt für die Kritik der einzelnen Faktoren der angemessenen Rendite läßt sich schwer finden, es muß vielmehr für jeden der drei Faktoren "eingesetztes Kapital", "angemessener Zinsfuß" und "Unternehmerlohn" ein spezifisches Kriterium für seine Beurteilung gefunden werden.

b₁) Kritik des "eingesetzten Kapital".

a₂) Das Kriterium für die Beurteilung des "eingesetzten Kapital".

Das eingesetzte Kapital ist die Grundlage für die Berechnung der angemessenen Rendite auf das "eingesetzte Kapital", die selbst als Abzugsgewinn der Berechnung des Mehrgewinns des Veranlagungszeitraums durch die Gegenüberstellung mit dem Veranlagungsgewinn dient. Der Abzugsgewinn verkörpert einen Normalgewinn, und zwar einen Normalgewinn des Veranlagungszeitraums, dessen Berechnung man mit der Annahme begründet, daß das in dem Betrieb "eingesetzte Kapital" diesen Gewinn erwirtschaftet.

Diese beiden Fiktionen, nämlich daß die angemessene Rendite einen Normalgewinn des Veranlagungszeitraums darstellt und daß dieser Gewinn durch das eingesetzte Kapital erarbeitet wird, führen zu den Kriterien, nach denen die Ermittlung des eingesetzten Kapitals zu beurteilen ist:

Einmal muß das eingesetzte Kapital daraufhin überprüft werden, zu welchem Zeitpunkt es eingesetzt ist (zeitliches Kriterium),

und zum ändern muß es daraufhin untersucht werden, ob es tatsächlich die gewinnbringenden Kapitalteile verkörpert (Kriterium des Umlanges).

An diesen beiden Kriterien soll sich die folgende Beurteilung des eingesetzten Kapitals ausrichten.

b₂) Kritik des Zeitpunkts der Ermittlung des eingesetzten Kapitals.

Da die Höhe des angemessenen Gewinns mit von der Höhe des "eingesetzten Kapitals" abhängt, das eingesetzte Kapital aber in Laufe des Veranlagungszeitraums dauernd Schwankungen unterworfen ist, hat die Wahl des Zeitpunktes für die Ermittlung des Kapitals einen nicht zu unterschätzenden Einfluß auf die Höhe des angemessenen Gewinns. Exakt könnte man das eingesetzte Kapital dieser Periode nur dadurch ermitteln, daß das Kapital mit der Zahl der Tage, die der betreffende Kapitalbestand unverändert bleibt, gewogen, also multipliziert wird, und die Summe aus den einzelnen Produkten durch die Zahl der Tage der Periode dividiert wird, kurz, daß aus den einzelnen Kapitalhöhen in dieser Periode das gewogene arithmetische Mittel gebildet wird.

Da das Rechnungswesen aber nicht jede Kapitalveränderung sofort als solche ausweist - z. B. wird der Gewinn nur jährlich, bestenfalls monatlich ermittelt - kann eine solch exakte Berechnung des im Laufe des Veranlagungszeitraums eingesetzten Kapitals nicht durchgeführt werden.

Deshalb hat der Gesetzgeber vorgeschrieben, daß das eingesetzte Kapital als arithmetisches Mittel aus dem Kapital zu Beginn und Ende des Veranlagungszeitraums errechnet wird, da zu diesen Zeitpunkten die Bilanzen die erforderlichen Zahlen liefern.

Mag diese Regelung vom Standpunkt der Praxis aus als die einzige Möglichkeit erscheinen, Kapitaländerungen Rechnung zu

tragen, so darf dabei doch nicht übersehen werden, zu welchen ungerechtfertigten Unterschieden hinsichtlich der Höhe des Kapitals und damit der Mehrgewinnbesteuerung diese globale Berechnung des "eingesetzten Kapitals" ceteris paribus führen kann.

An einem Beispiel sollen die mit der vom Dekret Nr. 57 - 335 vorgeschriebenen Berechnungsmethode gegebenen Möglichkeiten der Manipulation erläutert werden:

Zwei zu Beginn des Veranlagungszeitraums - es sei der 1. Januar 1956 - mit dem gleichen "eingesetzten Kapital" - nämlich 1.500.000.- ffrs.- ausgestattete Unternehmen erhöhen dieses Kapital am 1. März 1956 durch Aufnahme eines unverzinslichen Gesellschafterdarlehens je um 500.000.- ffrs. auf 2.000.000.- ffrs.. Während das eine der beiden Unternehmen dieses Darlehen aus steuerlichen Gründen am 30. Dezember 1956 kurzfristig zurückzahlt und damit - ceteris paribus - am 31. Dezember das eingesetzte Kapital in gleicher Höhe wie am 1. Januar ausweist, bilanziert das zweite Unternehmen am 31. Dezember ein "eingesetztes Kapital" in Höhe von 2.000.000.-, also ein um das Gesellschafterdarlehen höheres Kapital.

Wenn eine gesetzliche Vorschrift den Steuerpflichtigen solche Möglichkeiten zur Beeinflussung der Steuerbemessungsgrundlage läßt, kann man nicht erwarten, daß der Grundsatz der Gleichheit und Gerechtigkeit der Besteuerung, den kein Steuergesetz außer acht lassen dürfte, in dem gehörigen Maße zum Tragen kommt.

Deshalb wäre es unbedingt erforderlich, daß der Gesetzgeber diese Manipulationsmöglichkeit dadurch beseitigt, daß er die Ermittlung des "eingesetzten Kapitals" nicht allein von dem Kapital zu Beginn und Ende des Veranlagungszeitraums abhängig macht, sondern daß er Kapital, das im Laufe dieser Periode

"eingesetzt" und wieder zurückgezogen wird und das mindestens einen Monat im Unternehmen verblieben ist, in entsprechender Höhe berücksichtigt. ²⁸⁵⁾

Der Grundsatz der Gleichheit und Gerechtigkeit der Besteuerung entspricht die Vorschrift, daß das "eingesetzte Kapital" zu Beginn und Ende des Veranlagungszeitraums festgestellt werden muß, auch deshalb nicht, weil diese beiden Zeitpunkte für die einzelnen Unternehmen so sehr differieren können, was bedingt durch die konjunkturelle Entwicklung, ceteris paribus ein unterschiedlich hohes Kapital erforderlich ist, das zu unterschiedlichem angemessenen Gewinn und bei gleichem Veranlagungsgewinn ²⁸⁶⁾ zu unterschiedlichem Mehrgewinn, damit aber zu einer unterschiedlichen Mehrgewinnsteuer führt.

285) Diese Berücksichtigung müßte so erfolgen, daß die vorübergehend eingesetzten Kapitalteile mit dem Bruchteil in die Kapitalberechnung eingehen, der ihrem Verbleib im Unternehmen (in vollen Monaten) im Vergleich zu der Dauer der Periode entspricht. Bezeichnet K_1 das "eingesetzte Kapital" zu Beginn und K_2 dieses zu Ende des Veranlagungszeitraums, der z Monate umfaßt, und symbolisiert K_v das vorübergehend, nämlich v Monate eingesetzte Kapital, so würde das der Berechnung des angemessenen Gewinns zugrunde zu legende "eingesetzte Kapital" K nach folgender Formel berechnet:

$$K = \frac{K_1 + K_2}{2} + \frac{K_v \cdot v}{z}$$

286) Die Prämisse, daß bei höherem Kapitaleinsatz der Veranlagungsgewinn gleich bleibt, ist unrealistisch. Sie darf aber in diesem Zusammenhang angenommen werden, um das eigentliche Problem zu isolieren und damit verständlicher zu machen. Außerdem kann, wie das auf folgender Seite angeführte Beispiel zeigt, der Zeitpunkt der Kapitalerhöhung so kurz vor dem Ende des Veranlagungszeitraums erforderlich werden, daß die Kapitalerhöhung nur noch unwesentlich zu dem Gewinn der betreffenden Periode beitragen kann, die durch die Kapitalerhöhung bedingte Gewinnerhöhung also nicht ins Gewicht fällt.

Betrachtet man z. B. zwei gleichartige Unternehmen A und B, von denen für A der Veranlagungszeitraum vom 1. April 1955 bis 31. März 1956 läuft und für B dieser Zeitraum zwischen dem 1. Januar und dem 31. Dezember 1956 liegt, so kann sich bei diesen beiden Unternehmen folgende Situation herausstellen:

Beide Unternehmen sind beispielsweise bis zum 1. Oktober 1956 mit 100.000.- ffrr. "eingesetztem Kapital" ausgestattet, zu diesem Zeitpunkt müssen sie aber auf Grund der konjunkturellen Entwicklung dieses Kapital auf 200.000.- ffrr. erhöhen. Während das Unternehmen A ein "eingesetztes Kapital" von

$$\frac{100.000 + 100.000}{2} = 100.000.- \text{ ffrr.}$$

ausweist, errechnet sich bei dem Unternehmen B ein solches von

$$\frac{100.000 + 200.000}{2} = 150.000.- \text{ ffrr.}$$

B berechnet also den angemessenen Gewinn - obwohl alle anderen Fakten bei beiden Unternehmen gleich sind - von einem um 50.000.- ffrr. höheren "eingesetzten Kapital" als A.

Diese ungleiche und ungerechte Berechnung der Besteuerungsgrundlagen könnte der Gesetzgeber dadurch beseitigen, daß er - diese Forderung wurde oben schon im Zusammenhang mit der Kritik des nach der Realmethode ermittelten Mehrgewinns erhoben ²⁸⁷⁾ - den Veranlagungszeitraum auf einen einheitlichen Kalenderzeitraum festlegt und damit auch Beginn und Ende des Veranlagungszeitraums als Stichtage der Ermittlung des "eingesetzten Kapitals" kalendermäßig einheitlich fixiert.

c₂) Kritik des Umfangs des "eingesetzten Kapitals".

a₃) Abgrenzung der Kritik.

Die Darstellung des Umfangs des "eingesetzten Kapitals" an jeweiligen Stichtag hat ergeben ²⁸⁸⁾, daß das "eingesetzte

Kapital" sich aus den Größen "eingesetztes Eigenkapital", "Rücklagen" und "Gewinnvortrag", "steuerfreie Sonderrücklagen", "Gesellschafterdarlehen" und "Rückstellungen für Heimfallverpflichtungen" unter Abzug von Verlustvortrag und Wertberichtigungsposten und an Gesellschafter gewährte Darlehen ergibt.

Die folgende Kritik der umfangmäßigen Bestimmung des "eingesetzten Kapitals" soll nun nicht bei den genannten Größen im einzelnen, also ihrer Berücksichtigung bei der Berechnung überhaupt sowie ihrer größenmäßigen Bestimmung, einsetzen, sondern soll vielmehr die Frage beantworten, ob die genannten Positionen insgesamt geeignet sind, als Grundlage für die Berechnung eines angemessenen Gewinns zu dienen bzw. ob nicht die Zugrundelegung anderer Positionen diesem Zweck besser zu dienen vermag.

b₃) Kritik des sachlichen Umfangs des "eingesetzten Kapitals" (Eigenkapital oder betriebsnotwendiges Kapital)

Bei der Schaffung der Möglichkeit, den Abzugsgewinn als angemessene Rendite auf gewisse Kapitalteile zu berechnen, hat sich der französische Gesetzgeber von der Vorstellung leiten lassen, daß der Gewinn eines Unternehmens außer durch die Arbeitsleistung des Unternehmers durch das im Unternehmen "eingesetzte Kapital" erarbeitet wird.²⁸⁷⁾ Als "eingesetztes Kapital" sieht er dabei das Eigenkapital und die eigenkapitalähnlichen Bilanzpositionen an, nicht also das Fremdkapital und fremdkapitalähnliche Posten.

287) Vgl. oben S. 181 ff.

288) Vgl. oben S. 146 ff.

289) Diese Annahme vernachlässigt den Einfluß der Tätigkeit der Arbeiter und Angestellten auf den Gewinn. Eine wirklichkeitsnähere Berechnung des angemessenen Gewinns müßte neben Unternehmerlohn und Kapitaleinsatz auch noch die gezahlten Löhne und Gehälter berücksichtigen.

Geht man davon aus, daß diese Fiktion der Gewinnverursachung durch das Kapital haltbar ist, so muß man sich aber immer noch die Frage vorlegen, ob das gesamte auf der Passivseite ausgewiesene Kapital oder wenn nein, welche Kapitalteile als gewinnerarbeitend angesehen und folglich auch nur der Berechnung des angemessenen Gewinns zugrunde gelegt werden dürfen.

Zweifelsfrei steht fest, daß nicht nur das Eigenkapital, sondern auch das Fremdkapital Gewinne erwirtschaftet. Die Berechnung eines angemessenen Gewinns auf das Kapital müßte deshalb nicht allein vom Eigenkapital ausgehen, sondern müßte auch das Fremdkapital mit einbeziehen.

Daß der französische Gesetzgeber dennoch das Fremdkapital bei der Berechnung des angemessenen Gewinns nicht berücksichtigt haben will, könnte seinen Grund einmal darin haben, daß er nicht Kapitalbeträge doppelt - nämlich als Eigenkapital bei der hingebenden und als Fremdkapital bei der aufnehmenden Unternehmung - in die Berechnung des angemessenen Gewinns einbeziehen will. Zum anderen dürfte er von der Annahme ausgehen, daß die Höhe des auf das Kapital anwendbaren Zinssatzes von 6 % für die Berechnung des Abzugsgewinns dem Zins entspricht, den das Unternehmen für das Fremdkapital zu zahlen hat, so daß sich bei einem Vergleich des Veranlagungsgewinns mit dem Abzugsgewinn vom Fremdkapital her ein Mehrgewinn nicht errechnen wird.

Beide möglichen Gründe gegen die Einbeziehung des Fremdkapitals in die Berechnung des angemessenen Gewinns sind aber nicht unbedingt zutreffend. Denn der Zinssatz, zu dem ein Unternehmen Fremdkapital aufnimmt, kann von dem vom Gesetzgeber als angemessenen angenommenen Zinsfuß sowohl nach oben als auch nach unten abweichen, so daß sich auch der aus dem Fremdkapital errechnete Teil des Abzugsgewinns bei einer Gegenüberstellung dieses Gewinns mit dem Veranlagungsgewinn auf den Mehrgewinn auswirken kann. Die Frage der doppelten Einbeziehung von Kapitalteilen in die Berechnung des ange-

messenen Gewinns ist insofern nicht relevant, als diese Doppelberechnung nicht bei einem einzelnen Unternehmen vorgenommen werden kann, aber doch nur ein einzelnes Unternehmen den angemessenen Gewinn als Abzugsgewinn mit dem Veranlagungsgewinn vergleicht.

Die Unterscheidung des Gesetzgebers bei der Berechnung des angemessenen Gewinns in Fremd- und Eigenkapital und die Aus-scheidung des Fremdkapital bei dieser Berechnung ist also nicht einzusehen.

Wenn der Gesetzgeber im Kapital eine Gewinnursache sieht, hätte er das Gesamtkapital nicht in Fremd- und Eigenkapital, sondern in betriebsnotwendiges und nicht betriebsnotwendiges Kapital unterteilen müssen - ohne Rücksicht auf die Herkunft des Kapitals - und hätte die Gewinnberechnung nur auf das betriebsnotwendige Kapital ²⁹⁰⁾ zulassen dürfen. Mit dieser Maßnahme hätte der Gesetzgeber Manipulationen zur Erhöhung

-
- 290) Zum Begriff des betriebsnotwendigen Kapitals vgl. Fischer, Johannes - Heß, Otto - Seebauer, Georg, Buchführung und Kostenrechnung, Leipzig o.J. (1939), S. 293 ff.; Bosshardt, Erik, Leistungsmäßige Kostenrechnung, Zürich 1948, S. 105 ff.; Kosiol, Erich, Kalkulatorische Buchhaltung (Betriebsbuchhaltung), 5. Aufl., Wiesbaden 1953, S. 221 f.; Mellerowicz, Konrad, Kosten und Kostenrechnung, Bd. 1: Theorie der Kosten, 3. Aufl., Berlin 1957, S. 71 f.; Pribilla, Max E., Kostenrechnung und Preisbildung, Kommentar zur VPÖA, LSP und VPÖA-Bau, Loseblatt-Ausgabe, 1. - 8. Lieferung, München und Berlin, III B Nr. 44. Die genannten Autoren gebrauchen den Begriff des betriebsnotwendigen Kapitals im Sinne der LSÖ (= Verordnung über die Preisermittlung auf Grund der Selbstkosten bei Leistungen für öffentliche Auftraggeber vom 15. 11. 1938) bzw. der LSP (= Leitsätze für die Preisermittlung auf Grund von Selbstkosten vom 21. 11. 1953), d.h. so, wie das betriebsnotwendige Kapital der Berechnung der kalkulatorischen Zinsen zugrunde zu legen ist. Für die Berechnung des angemessenen Gewinns wird der Begriff des betriebsnotwendigen Kapitals etwas abweichend davon gebraucht. (Vgl. unten Fußnote 297)!) Einen nochmals anderen Begriff verbindet Le Coutre mit dem Ausdruck "betriebsnotwendiges Kapital" bzw. "betriebsnotwendiges Vermögen" (vgl. Le Coutre, Walter, Grundzüge der Bilanzkunde, 4. Aufl., Wolfenbüttel 1949, S. 159).

des im Unternehmen eingesetzten Eigenkapitals - z.B. durch die Aufnahme vom Betriebszweck her nicht erforderlicher unverzinslicher Gesellschafterdarlehen ²⁹¹⁾ - unmöglich gemacht, durch die der Abzugsgewinn erhöht und damit der Mehrertrag vermindert wird. ²⁹²⁾ Außerdem hätte er damit auch den Unternehmen die Möglichkeit zur Ermittlung eines "geschätzten" Abzugsgewinns gegeben, die ohne jegliches oder doch nur mit einem ganz geringen Eigenkapital arbeiten.

c₃) Kritik der Höhe des "eingesetzten Kapitals" (Ermittlung des betriebsnotwendigen Kapitals).

Die Ermittlung der Höhe des "eingesetzten Kapitals" aus den vom Dekret Nr. 57 - 335 vorgeschriebenen Positionen ist insofern unproblematisch, als alle erforderlichen Größen aus der bzw. den Bilanzen abzulesen sind. Lediglich bei der Berücksichtigung der stillen Rücklagen, die die Vorschrift des Abschnitts 69 des "Circulaire administrative" bei der Kapitalermittlung dem Steuerpflichtigen zugesteht, ergeben sich gewisse Schwierigkeiten. ²⁹³⁾

291) Vgl. oben S. 201.

292) Daß in der Praxis ein solcher Weg beschritten wird, ist anzunehmen. Denn mit der Hingabe einer nicht gewinnbringend einsetzbaren Kapitalsumme an das Unternehmen zum Zwecke der Ersparnis von Mehrertragssteuern spart der Unternehmer Wenig an diesen Steuern, als er für die betreffende Summe - mit dem landesüblichen Zinssatz verzinst - Zinserträge einnehmen könnte. Die Steuerersparnis beträgt nämlich nicht 6 % (= angemessener Zinsfuß), sondern bei einem Mehrertragssteuersatz von 20 % 20 % von 6 %, also 1,2 % der hingegebenen Kapitalsumme bzw. eines aus steuerlichen Gründen nicht ausgeschütteten Gewinns für die Zeit der Hingabe des Kapitals. Da das Kapital theoretisch dem Betrieb nur einen einzigen Tag, nämlich am Bilanzstichtag, zur Verfügung gestellt werden muß, errechnet sich aus der absoluten Verzinsung von 1,2 % eine Jahresrentabilität von $1,2 \times 360 = 432$ %. Selbst dann, wenn das Kapital zwei Monate im Betrieb verbleibt, beträgt seine Rentabilität noch $1,2 \times 6 = 7,2$ % p.a.

293) Nach Abschn. 69 des Circ. adm. hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, die stillen Rücklagen dem "eingesetzten" (Fortsetzung nächste Seite)

Da in den vorangehenden Ausführungen die Berechnung des angemessenen Gewinns auf Grund des Eigenkapitals abgelehnt wurde und dagegen die Gewinnberechnung auf Grund des betriebsnotwendigen Kapitals gefordert wurde, erübrigt sich auch eine Kritik der Höhe des "eingesetzten Eigenkapitals". Dafür soll kurz auf die Ermittlung des betriebsnotwendigen Kapitals eingegangen werden.

Das betriebsnotwendige Kapital wird mit Hilfe des betriebsnotwendigen Vermögens ermittelt.

"Das betriebsnotwendige Vermögen setzt sich aus den Teilen des Anlage- und Umlaufvermögens zusammen, die dem Betriebszweck dienen. Unberücksichtigt bleibt der Wert der nicht betriebsnotwendigen Vermögensteile. Zu diesen gehören insbesondere die stillgelegten Anlagen mit Ausnahme betriebsnotwendiger Reserveanlagen in Erzeugungs- und Handelsbetrieben, die landwirtschaftlich genutzten Grundstücke, die Wohnhäuser, soweit sie nicht für Betriebsangehörige notwendig sind, die nicht betriebsnotwendigen Beteiligungen, die Forderungen aus Kriegsschäden und die Kriegsfolgeschäden." 294)

Als Wertansatz der genannten Vermögensgegenstände kommt für das Anlagevermögen der kalkulatorische Restwert - also der Anschaffungs- oder Herstellungswert abzüglich der auf die Gesamtnutzung (gerechnet in Zeit- oder Leistungseinheiten) verteilten Abschreibungen - in Frage. 295) Das Umlaufvermögen wird mit den Anschaffungs- oder Herstellungswert oder aber mit dem Tageswert angesetzt. 296)

Fortsetzung von Fußnote 293)

Kapital" hinzuzurechnen, sofern die betreffenden Beträge nicht den steuerpflichtigen Gewinn gemindert haben. Da diese Voraussetzung aber praktisch nicht gegeben sein dürfte, entfällt auch die Notwendigkeit der Feststellung der stillen Reserven zum Zwecke der Hinzurechnung zum "eingesetzten Kapital".

294) LSP, Nr. 44 (Vgl. Pribilla, a.a.O., III B, Nr. 44)

295) Vgl. LSP, Nr. 45 in Verbindung mit Nr. 37 und 38.

296) Vgl. LSP, Nr. 45.

Die Summe der Werte des betriebsnotwendigen Vermögens ist gleich dem betriebsnotwendigen Kapital, wie es der Berechnung eines angemessenen Gewinns zugrunde gelegt werden muß. 297)

Das so auf dem Umweg über das betriebsnotwendige Vermögen ermittelte betriebsnotwendige Kapital ist es allein, das gewinnbringend in der Unternehmung arbeitet. Deshalb darf für die Ermittlung des angemessenen Gewinns als Abzugsgewinn auch nur dieses betriebsnotwendige Kapital mit dem angemessenen Zinsfuß vervielfältigt werden.

c₁) Kritik des "angemessenen Zinsfußes".

Der angemessene Zinsfuß wird von dem französischen Gesetzgeber mit 6 % angegeben, wobei er von der Annahme ausgeht, daß dieser Satz der in der Praxis - sie muß höher als der landesübliche Zinsfuß sein - erwarteten Rendite am nächsten kommt.

Diese Annahme dürfte in der Regel zutreffen, doch liegt der 6 %ige Zinsfuß nur dann über dem landesüblichen Zinsfuß, wenn diese 6 % nicht nur eine Nominalverzinsung, sondern eine Effektivverzinsung darstellen. 298)

297) Das "betriebsnotwendige Kapital", wie es für die Berechnung des angemessenen Gewinns gebraucht wird, unterscheidet sich von dem "betriebsnotwendigen Kapital" der LSP durch das Abzugskapital, das hier das betriebsnotwendige Kapital aus Gründen der Ermittlung der Selbstkosten mindern muß (vgl. Pribilla, a.a.O., III B, Nr. 44, S. 2 f.), dort aber Bestandteil des betriebsnotwendigen Kapitals bleiben muß. Das Abzugskapital umfaßt die zinslosen Vorauszahlungen und Anzahlungen des öffentlichen Auftraggebers sowie die zinslosen Lieferantenkredite.

298) Die nominelle Verzinsung ist nicht gleich der effektiven Verzinsung, da die Gewinne mit der Proportional- bzw. Körperschaftsteuer belastet sind und dadurch die Effektivverzinsung entsprechend gemindert wird.

Dies ist aber nach Meinung der ANSA ²⁹⁹⁾ nicht der Fall, da die Mehrgewinnsteuer bei der Berechnung des Veranlagungsgewinns bei der Proportionalsteuer und der Körperschaftssteuer nicht abzugsfähig ist. Die tatsächliche Verzinsung des "eingesetzten Kapitals" beträgt nach ihrer Meinung nicht 6 %, sondern einen um die Steuersätze der Proportionalsteuer (= 18 %) bzw. der Körperschaftssteuer (= 41,8 %) niedrigeren Satz, also nur 3,49 % ³⁰⁰⁾ bzw. 4,92 % ³⁰¹⁾.

Diese Argumentation der ANSA ist aber insofern nicht stichhaltig, als die Rendite des auf dem Schätzweg ermittelten Abzugsgewinns nicht im Zusammenhang mit dem Veranlagungsgewinn gesehen werden darf.

Der mit dem 6 %igen Zinsfuß errechnete angemessene Gewinn ist ein fiktiver Gewinn, ein Normalgewinn, der nicht mit Faktoren des Veranlagungsgewinns, einem tatsächlichen Gewinn, vermischt werden darf.

Der 6 %ige Zinsfuß darf als angemessen zur Ermittlung eines Normalgewinns angesehen werden. Bedenken gegen diesen Satz können mit Berechtigung nur von den Branchen geltend gemacht werden, die in der Regel mit einer höheren Verzinsung des Kapitals rechnen.

d₁) Kritik der Berücksichtigung des Unternehmerlohns.

a₂) Abgrenzung der Kritik.

Eine kritische Beurteilung der Berücksichtigung des Unternehmerlohns bei der Berechnung des Abzugsgewinns als ange-

299) Vgl. A.N.S.A., Le prélèvement temporaire ..., a.a.O., S. 36.

300) Diese Effektivverzinsung berechnet sich wie folgt:

$$6 - \frac{41,80 \cdot 6}{100} = 3,49.$$

Messener Gewinn auf das "eingesetzte Kapital" kann sich nicht gegen diese Berücksichtigung überhaupt richten, da die Notwendigkeit dieser Maßnahme bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften nicht zu bestreiten ist: der Veranlagungsgewinn enthält Gewinnanteile, die allein auf die unternehmerische Arbeitsleistung zurückzuführen sind, also aus Gründen der Vergleichbarkeit auch dem Abzugsgewinn als angemessenem Gewinn zugerechnet werden müssen.

Auch an dem Personenkreis, für den der Unternehmerlohn zu berücksichtigen ist, kann der Hebel für die Kritik nicht angesetzt werden, da dieser Kreis eindeutig feststeht: er umfaßt alle Personen, die im Veranlagungszeitraum für ihre Tätigkeit im Unternehmen keine Vergütung bezogen haben, also nur den Unternehmer bzw. die Mitunternehmer, da mit-helfende Familienangehörige ein steuerlich abzugsfähiges Entgelt beziehen können.

Die Kritik kann einzig und allein die Angemessenheit des zu berücksichtigenden Unternehmerlohns treffen bzw. zu klären versuchen, wie die Höhe des Unternehmerlohns am zweck-mäßigsten zu bestimmen ist.

b₂) Kritik der "Angemessenheit des Unternehmerlohns".

Das Dekret Nr. 57 - 335 bestimmt den Unternehmerlohn nach den in Einzelarbeits- oder Tarifverträgen für leitende Angestellte der betreffenden Branche vereinbarten Entgelt bzw. nach den an diese Personen tatsächlich gezahlten Gehältern, seien sie zeit- oder gewinnabhängig.

Zweifelloos ist diese Methode der Berechnung des "angemessenen" Unternehmerlohns unkompliziert, aber daß sie den wirtschaftlichen Gegebenheiten gerecht wird, dürfte doch bezweifelt werden.

3a1) Der Zinssatz ergibt sich aus

$$6 - \frac{18 \cdot 6}{100} = 4,92.$$

Normalerweise dürfte die unternehmerische Tätigkeit die eines leitenden Angestellten überwiegen, so daß der Unternehmer mit dem gleichen Gehalt, wie es ein leitender Angestellter bezieht und der Unternehmer auch beziehen könnte, wenn er eben nicht Unternehmer wäre, zu gering entlohnt wäre.

Diese Unzulänglichkeit könnte man dadurch mindern bzw. beseitigen, daß man den Unternehmerlohn um einen bestimmten Prozentsatz über den Gehältern der leitenden Angestellten festsetzt, also z. B. den Unternehmerlohn um 30 % höher als das Entgelt des höchsten leitenden Angestellten bestimmt. 302)

Damit dürfte zumindest ein "normales" Entgelt für die unternehmerische Arbeitsleistung zu ermitteln sein, wohingegen außergewöhnliche Leistungen des Unternehmers damit nicht entgolten werden und auch nicht entgolten zu werden brauchen, da hierfür der Unternehmer in einer Differentialrente (Leistungsprämie) entlohnt wird. 303)

Bei einer Bestimmung des angemessenen Unternehmerlohnes auf die geschilderte Art und Weise muß der Unternehmer auch tatsächlich mitarbeiten, d.h. seine Arbeit muß auch tatsächlich der eines leitenden Angestellten vergleichbar sein. Bei einem Vergleich mit den in fremden Unternehmen gezahlten Entgelten muß auf die Vergleichbarkeit der Unternehmen geachtet werden, d.h. es muß sich um die gleiche oder eine ver-

302) Einen ähnlichen Vorschlag macht Linke Helmut, Der Leistungslohn für die Unternehmertätigkeit, in "Die Führung des Betriebes", Festschrift zum 60. Geburtstag von Wilhelm Kalveram, herausgegeben von Karl Theisinger, Berlin-Wien 1942, S. 250 - 260, hier besonders S. 251 - 252.

Verwirklicht wurde dieser Vorschlag bei der Preisbildung in graphischen Gewerbe. Vgl. dazu Flegler A., Der angemessene Unternehmerlohn im Rahmen der Preisbildungsgesetze, in "ZfRP", 35. Jg. 1941, S. 36.

303) Vgl. Linke, a.a.O., S. 252, sowie Bockardt, a.a.O., S. 153 - 154.

gleichbare Branche handeln, und Betriebsgröße, Umsatz und ähnliche für die Arbeit der leitenden Angestellten maßgebenden Faktoren müssen in etwa gleich sein.

Werden diese Gesichtspunkte berücksichtigt, ist der Unternehmerlohn als angemessen und als für die Zwecke der Ermittlung des Abzugsgewinns als angemessener Gewinn genügend genau anzusehen. Eine Berechnung des Unternehmerlohns in Abhängigkeit von Umsatz oder Beschäftigtenzahl oder in Abhängigkeit von beiden Größen ³⁰⁴⁾, die auch nur zu fiktiven Werten führen kann, dürfte sich für den Zweck der Ermittlung des angemessenen "Abzugsgewinns" erübrigen.

Ein gewisses Problem bringt die Feststellung des angemessenen Unternehmerlohns für den Fall, daß das Unternehmen nicht optimal beschäftigt ist, der Beschäftigungsgrad also geringer als 100 % ist. Kann man in diesem Fall den Unternehmerlohn in voller Höhe ansetzen oder muß er entsprechend dem geringeren Beschäftigungsgrad niedriger angesetzt werden?

Zur Beurteilung dieser Frage muß der Zweck der Ermittlung des Unternehmerlohns beachtet werden: Der Unternehmerlohn soll den Abzugsgewinn mit dem Veranlagungsgewinn vergleichbar machen und außerdem die Einzelunternehmen und Personengesellschaften steuerlich den Kapitalgesellschaften gleichstellen. Da im Falle eines geringeren Beschäftigungsgrades die leitenden Angestellten von Kapitalgesellschaften kaum geringer als bei 100 %igem Beschäftigungsgrad entlohnt werden dürften und da außerdem die unternehmerische Arbeitsleistung bei geringerem Beschäftigungsgrad bis zu einer gewissen Grenze, aboder die Aufnahme einer zweiten Beschäftigung erforderlich oder inte-

304) Beispiele für die Berechnung des angemessenen Unternehmerlohns unter Berücksichtigung von Beschäftigtenzahl und Umsatz finden sich bei Resch, kalkulatorische Buchhaltung, a.a.O., S. 217, sowie bei Bosshardt, a.a.O., S. 155 - 156, und Linke, a.a.O., S. 253 (= "Seifenformel").

ressant wird, nicht geringer sein dürfte als bei 100 %iger Beschäftigung 305), braucht der Beschäftigungsgrad bei der Festsetzung der Höhe des angemessenen Unternehmerlohns für die Zwecke der Mehrgewinnermittlung auf der Grundlage des angemessenen Gewinns nicht berücksichtigt zu werden, der Unternehmerlohn kann immer in voller Höhe der angemessenen Verzinsung des Kapitals hinzugerechnet werden.

3. Zusammenfassung der Kritik des nach der Schätzmethode ermittelten Abzugsgewinns.

Die Kritik des nach der Methode der angemessenen Kapitalverzinsung ermittelten Abzugsgewinns mußte von der Kritik des "eingesetzten Kapitals" ausgehen. Dabei wurde einmal der Zeitpunkt der Kapitalermittlung kritisch untersucht und festgestellt, daß die vom Dekret Nr. 57 - 335 vorgeschriebene Methode zwar sehr grob und oberflächlich, praktisch aber sehr zweckmäßig ist. Nicht gebilligt werden konnte dagegen die Tatsache, daß der Zeitpunkt bzw. die Stichtage für die Kapitalfeststellung nicht für alle Unternehmen die gleichen sind und deshalb einer ungleichmäßigen und ungerechten Besteuerung Möglichkeiten gegeben sind.

Bei der Beurteilung der in die Kapitalberechnung eingehenden Positionen wurden nicht die einzelnen Größen untersucht, die das Dekret Nr. 57 - 335 dafür vorschreibt, sondern es wurde vielmehr die Zugrundlegung des Eigenkapitals für die Berechnung der angemessenen Verzinsung insgesamt verworfen, da das Eigenkapital nicht mit dem im Unternehmen tatsächlich arbeitenden, also gewinnbringenden Kapital identisch zu sein braucht. Statt der Zugrundelegung des Eigenkapitals wurde die

305) Bei geringerem Beschäftigungsgrad verschiebt sich die unternehmerische Tätigkeit z. B. von der Tätigkeit im Produktionsbereich auf die der Absatzbeschaffung; abnehmen wird sie nur, falls eine Änderung des Beschäftigungsgrades auf Grund konjunktureller oder besonderer betrieblicher Entwicklung nicht mehr erwartet wird.

Heranziehung des "betriebsnotwendigen Kapitals" vorgeschlagen, das auf dem Umweg über die Ermittlung des "betriebsnotwendigen Vermögens" festgestellt werden kann.

Außer mit dem "eingesetzten Kapital" mußte sich die Kritik auch kurz mit der Angemessenheit des Zinsfußes befassen. Dabei wurde der vom Gesetzgeber vorgeschriebene Satz in Höhe von 6 % trotz der Einwände der "Association Nationale des Sociétés par action" (= A.N.S.A.), die diesen Satz ablehnt, da er nur eine normale, aber keine Effektivverzinsung in dieser Höhe gewährleistet, als über dem landesüblichen Zinsfuß liegend und deshalb für die meisten Branchen als ausreichend erachtet.

Abgeschlossen wurde die Kritik der Ermittlung des "geschätzten" Abzugsgewinns mit einer Untersuchung der Höhe des bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften der angemessenen Kapitalverzinsung hinzuzurechnenden Unternehmerlohns. Dabei wurde die vom Dekret Nr. 57 - 335 vorgeschriebene Ermittlung der Höhe des angemessenen Unternehmerlohns als unzureichend und die wirtschaftlichen Gegebenheiten nicht berücksichtigend herausgestellt und in Anlehnung an die Kostenrechnungsgrundsätze eine zu einem wirklichkeitsnäheren Ergebnis führende Methode zur Ermittlung des "angemessenen" Unternehmerlohns vorgeschlagen.

- c) Kritischer Vergleich der nach der Realmethode und der Schätzmethode ermittelten Abzugsgewinne.

Die Ermittlung des steuerpflichtigen Mehrgewinns ist nach französischem Recht - wie bekannt - auf zwei Arten möglich, nämlich einmal durch die Gegenüberstellung des Veranlagungsgewinns mit dem als Durchschnittsgewinn zweier Vorjahre berechneten Abzugsgewinn und zum andern durch die Gegenüberstellung des Veranlagungsgewinns mit dem als angemessene Rendite auf das eingesetzte Kapital errechneten Abzugsgewinn. Zwischen diesen beiden Möglichkeiten hat der Steuerpflichtige ein Wahlrecht, d.h. er wird den Mehrgewinn nach der Methode berechnen, die zu dem höchsten Abzugsgewinn und damit zum

geringsten Mehrge Gewinn und zur geringsten Mehrge Gewinnsteuer führt. Nur die Unternehmen, denen ein Vorjahresge Gewinn zur Feststellung des Abzugsgewinns nicht zur Verfügung steht, müssen der Berechnung des Mehrge Gewinns den als angemessene Kapitalverzinsung ermittelten Abzugsgewinn zugrunde legen.

Will man die beiden möglichen Abzugsgewinne einem Vergleich unterziehen, so können dabei im Rahmen vorliegender Untersuchung nur verrechnungstechnische Gesichtspunkte einen Beurteilungsmaßstab abgeben, also die Frage nach dem periodengerechten betrieblichen Mehrge Gewinn sowie die Frage nach der kostenminimalen Ermittlung des Abzugsgewinns. Die Frage nach der geringsten steuerlichen Belastung soll nicht untersucht werden, weil diese von Fall zu Fall verschieden ist und sich der Steuerpflichtige inner für den Abzugsgewinn entscheiden wird, der die geringste steuerliche Belastung verursacht.

Die Entscheidung, welcher der beiden Abzugsgewinne der günstigste ist, setzt die Ermittlung beider möglichen Abzugsgewinne voraus. Das bedeutet, daß die Frage der Kostenverursachung einer jeden der beiden Methoden praktisch keine Rolle spielt, denn der Steuerpflichtige muß beide Gewinne berechnen, um den günstigsten auswählen zu können. Auch eine Abwägung der Kosten für die Ermittlung eines der beiden Abzugsgewinne gegenüber der mit ihm möglichen Steuerersparnis im Vergleich zu dem andern Abzugsgewinn ist nicht durchführbar, da immer erst a posteriori - also nach Vornahme der Gewinnberechnung - eine solche Gegenüberstellung vorgenommen werden kann, zu einem Zeitpunkt also, zu dem die Kosten schon verursacht sind und nicht mehr rückgängig gemacht werden können.

Die Frage, welcher der beiden Abzugsgewinne die Forderung nach dem periodengerechten betrieblichen Mehrge Gewinn erfüllen bzw. mehr als der andere Abzugsgewinn erfüllen kann, ist eindeutig zugunsten des nach der Durchschnittsmethode ermittelten Abzugsgewinns zu beantworten. Zwar wird dieser Abzugsgewinn nur insoweit dieser Forderung gerecht werden

können, als der einzelne in die Durchschnittsgewinnberechnung eingehende Periodengewinn die Prinzipien der Perioden- und Betriebsverursachung erfüllt, aber er geht im Gegensatz zu dem als angemessene Kapitalverzinsung berechneten Abzugsgewinn von realen Werten aus, während dieser auf einer Fiktion - nämlich der angemessenen Kapitalverzinsung - aufgebaut ist und sich mit dem Maßstab der Perioden- und Betriebsverursachung gar nicht mehr messen läßt.

Führt man den Vergleich der beiden Abzugsgewinne unter der Fragestellung durch, welcher der beiden Gewinne zu einem "richtigen" Mehr führt, welcher der beiden Gewinne also eine richtigere Vergleichsgrundlage für den Veranlagungsgewinn abgibt, so läßt sich darauf eine eindeutige Antwort nicht finden. Selbstverständlich stellt der nach der Durchschnittsgewinnmethode ermittelte Abzugsgewinn dann die sinnvollere Vergleichsgrundlage dar, wenn es darum geht, das Mehr an Gewinn gegenüber den Gewinnen der Vorjahre zu berechnen. Eventuelle Abnormitäten in den Gewinnen der Vorjahre werden dabei aber nicht ausgeschaltet, sondern wirken sich in der Höhe des Mehrgewinns aus, d.h. also, daß bei extrem niedrigem Vorjahresgewinn ein ungewöhnlich hoher und bei extrem hohem Vorjahresgewinn ein ungewöhnlich niedriger Mehrgewinn ausgewiesen wird. Mit diesem Nachteil ist der als angemessene Kapitalverzinsung berechnete Abzugsgewinn nicht behaftet, aber er stellt auch nicht das Mehr an Gewinn gegenüber den Gewinnen der Vorjahre fest, sondern das Mehr gegenüber einem Normalgewinn. Dabei wird dieser Normalgewinn nicht nur als einheitlich für sämtliche Unternehmensgrößen, sondern auch als einheitlich für alle Branchen unterstellt. Daß die Kapitalrendite sowohl nach Betriebsgröße ³⁰⁶⁾ als auch vor allem nach Branche ³⁰⁷⁾ verschieden ist, berücksichtigt der als angemessene Kapitalverzinsung errechnete Abzugsgewinn nicht.

306) Mit ein Kriterium für die Betriebsgröße ist das Kapital. Die Rentabilität des Kapitals ist aber in der Regel bei unterschiedlicher Höhe verschieden.
Vgl. hierzu Fischer Otfried, Bankbilanz-Analyse, Meisenheim/Glan 1956, S. 54 f.

Faßt man die Ergebnisse des unter verschiedenen Gesichtspunkten durchgeführten Vergleichs der beiden Abzugsgewinne zusammen, so läßt sich weder der eine noch der andere als der "bessere" bzw. "richtigere" Abzugsgewinn herausstellen.

Jeder der beiden Abzugsgewinne führt zu einem sinnvollen Mehr an Gewinn, keiner der beiden läßt sich von vornherein als der von der steuerlichen Belastung her günstigere oder der von den Ermittlungskosten her günstigere erkennen. Lediglich vom Periodizitätsprinzip her gesehen ist der nach der Durchschnittsmethode berechnete Abzugsgewinn dem nach der Methode der angemessenen Kapitalverzinsung festgestellten Abzugsgewinn vorzuziehen, denn dieser läßt sich mit dem genannten Prinzip überhaupt nicht beurteilen. 308)

- 307) Als Beispiel seien hier nur die Eisenbahnunternehmen einerseits - sie haben eine geringe Rentabilität aufzuweisen - und die Kaufhäuser andererseits genannt, die eine hohe Rentabilität erwirtschaften.
- 308) Weitere Vor- und Nachteile der beiden Abzugsgewinne - vor allem solche finanzwissenschaftlicher Art - sind bei Shoup, Kriegsgewinn- und Wertzuwachssteuern, a.a.O., zu finden.

E. Zusammenfassender Überblick über die verrechnungstechnischen Probleme einer Mehrgewinnbesteuerung, speziell des "prélèvement temporaire".

Anliegen vorliegender Untersuchung ist es, die mit einer zeitlich begrenzten betrieblichen Mehrgewinnsteuer auftauchenden verrechnungstechnischen Probleme, wie sie sich vor allem aus der Notwendigkeit der Ermittlung eines periodengerechten und betriebsverursachten Mehrgewinns ergeben, am Beispiel des französischen "prélèvement temporaire" darzustellen und die gesetzlichen Vorschriften im Hinblick auf die Beachtung der Prinzipien der Periodizität und der Betriebsverursachung einer kritischen Würdigung zu unterziehen.

Entsprechend diesem Anliegen wurden nach einer kurzen allgemeinen Darstellung des Mehrgewinns und der Mehrgewinnsteuer sowie des "prélèvement temporaire" die verrechnungstechnischen Probleme des "prélèvement temporaire" erörtert, und zwar so, daß einmal die Problematik der Ermittlung des Veranlagungsgewinns und zum andern die des Abzugsgewinns an Hand der gesetzlichen Vorschriften dargestellt wurde.

An diese Darstellung schloß sich die Kritik dieser gesetzlichen Vorschriften an, ebenfalls getrennt nach Veranlagungsgewinn und Abzugsgewinn.

Bei der Behandlung des Veranlagungsgewinns, der nach dem Willen des französischen Gesetzgebers so ermittelt wird, daß der für die laufende Besteuerung festgestellte "bénéfice fiscal" entsprechend den Erfordernissen der Mehrgewinnsteuer korrigiert wird, ergab sich aus Darstellung und Kritik, daß diese Korrekturen einerseits die Hinzurechnung im "bénéfice fiscal" nicht enthaltener Erträge und darin enthaltener periodenfremder Aufwendungen umfassen und daß sie andererseits Kürzungen für im "bénéfice fiscal" enthaltene aperiodische Erträge und für darin berücksichtigte außerbetriebliche Erträge betreffen. Diese Korrektivposten sind aber - von den genannten Prinzipien aus beurteilt - unzulänglich, da der "bénéfice fiscal" trotz dieser Korrekturen noch Größen enthält, die nicht in einem periodengerechten betrieb-

lichen Gewinn enthalten sein dürften.

Da die Dauer des Veranlagungszeitraums für die Mehrgewinnsteuer ein wesentlicher Einflußfaktor ist, mußte auch auf die Umrechnung eines nicht zwölfmonatigen Wirtschaftsjahres auf diesen Zeitraum eingegangen werden. Dabei wurde in Darstellung und Kritik festgehalten, daß die auf Grund des Rechnungswesens oder durch einen Vergleich mit den entsprechenden Umsatzzahlen durchgeführte Umrechnung des Gewinns den praktisch gegebenen Möglichkeiten entspricht.

Die auf die Behandlung des Veranlagungsgewinns folgende Darstellung bzw. Kritik des Abzugsgewinns trennt diesen in die zwei vom französischen Gesetzgeber vorgeschriebenen Arten, nämlich den als Durchschnittsgewinn zweier Vorjahre und den als angemessene Rendite auf das eingesetzte Kapital zu ermittelnden Abzugsgewinn.

Für den als Durchschnittsgewinn zu berechnenden Abzugsgewinn beschränkten sich Darstellung und Kritik bei den einzelnen in die Durchschnittsberechnung eingehenden Gewinnen auf die Abweichungen der Gewinnberechnung gegenüber der Ermittlung des Veranlagungsgewinns.

Besonders beschäftigte sich die Kritik mit dem Einfluß des Zeitfaktors auf die Berechnung des Abzugsgewinns, wobei sie zu der Feststellung gelangte, daß die Auswahl der beiden besten Vergleichsjahre eine unterschiedliche Dauer dieser Jahre nicht berücksichtigt und die für die Umrechnung der einzelnen Vergleichsgewinne auf die Dauer des Veranlagungsgewinns vorgeschriebene Pro-rata-temporis-Umrechnung einer umsatzentsprechenden Umrechnung Platz machen mußte. Die Kritik des Abzugsgewinns als Durchschnittsgewinn mündete in die Erkenntnis, daß die Durchschnittsgewinnermittlung wegen einer damit erreichten gewissen Nivellierung von Extremwerten der Ermittlung des "richtigen" Mehrgewinns entgegenkommt.

Bei der Darstellung des als angemessene Rendite auf das eingesetzte Kapital zu berechnenden Abzugsgewinns lag das Schwergewicht auf der Feststellung des "eingesetzten Kapitals" und auch die Kritik sah in dem Kapital die wesentlichen Ansatzpunkte. Dabei wurde besonders negativ die Tatsache hervorgehoben, daß das "eingesetzte Kapital" mit dem Eigenkapital, nicht aber mit dem betriebsnotwendigen Kapital identifiziert wird. Außerdem beschäftigte sich die Kritik auch kurz mit der Höhe des angemessenen Zinsfußes sowie mit der Berechnung des Unternehmerlohns, der für die Ermittlung dieses Abzugsgewinns von großer Bedeutung ist.

Den Abschluß der Untersuchung bildet ein kritischer Vergleich der beiden Abzugsgewinne, wie sie vom französischen Gesetzgeber vorgeschrieben werden; Beurteilungsmaßstab waren dabei einmal verrechnungstechnische Gesichtspunkte und zum andern Kostenüberlegungen. Als Ergebnis dieses Vergleiches mußte festgehalten werden, daß sich keiner der beiden Abzugsgewinne von vornherein als der von der steuerlichen Belastung her oder den Ermittlungskosten her günstigere hervorheben läßt. Lediglich vom Periodizitätsprinzip aus kann der nach der Durchschnittsgewinnmethode ermittelte Abzugsgewinn vorgezogen werden. Jeder der beiden Abzugsgewinne erlaubt aber die Berechnung eines sinnvollen Mehrgewinns, keiner dagegen die Ermittlung des "richtigen" Mehrgewinns.

I

Loi n° 56-769 du 2 août 1956

portant, pour les dépenses militaires de 1956 :

1° ouverture et annulation de crédits ;

2° création de ressources nouvelles ; 3° ratification de décrets

(art. 15 B et 16).

(J. O. du 3 août 1956. p. 7279)

ART. 15. — Le Gouvernement pourra, par décrets pris en Conseil des ministres, après avis du Conseil d'Etat :

B. — Instituer, en 1957, un prélèvement temporaire de 20 % non déductible pour l'établissement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés, sur les suppléments de bénéfices, déterminés avant déduction de l'impôt de droit commun, des entreprises industrielles et commerciales et des sociétés par rapport soit à la moyenne des bénéfices nets des deux meilleurs des trois exercices clos en 1953, 1954 et 1955, soit au choix du redevable seul à une somme représentant l'intérêt à 6 % des capitaux investis, augmentée, s'il y a lieu, de la rémunération normale du travail de l'exploitant.

ART. 16. — Les décrets visés aux articles 14 et 15 détermineront les personnes imposables, les cas d'exonération, les modalités d'assiette, de perception et de contrôle, les délais de recouvrement et, d'une manière générale, les conditions d'application de ces dispositions.

En ce qui concerne les sûretés, garanties et sanctions, elles seront pour les majorations d'impôts les mêmes que pour les contributions principales ; en ce qui concerne les impositions nouvelles, elles ne pourront excéder celles actuellement prévues par le Code général des Impôts dans des matières similaires ou analogues.

II

**Décret n° 57-335 du 18 mars 1957
instituant, pour l'année 1957, un prélèvement temporaire
sur les suppléments de bénéfices
des entreprises industrielles et commerciales et des sociétés**

(J. O. du 20 mars 1957. p. 2965)

Le président du Conseil des ministres,

Sur le rapport du ministre des Affaires économiques et financières et du secrétaire d'Etat au budget,

Vu les articles 15 B et 16 de la loi n° 56-760 du 2 août 1956 ;

Vu le Code général des Impôts ;

Vu les articles 5 à 8 du décret n° 55-467 du 30 avril 1955 relatif à la réforme des procédures et pénalités fiscales ;

Vu les articles 2 et 3 du décret n° 55-594 du 20 mai 1955 relatif à divers aménagements fiscaux ;

Le Conseil d'Etat entendu,

Le Conseil des ministres entendu,

Décrète :

ART. 1^{er}. — Il est institué, pour l'année 1957, un prélèvement temporaire sur les suppléments de bénéfices réalisés :

1^o Par les entreprises exerçant, au 1^{er} janvier 1957, une activité relevant de l'impôt sur le revenu des personnes physiques au titre des bénéfices industriels et commerciaux ;

2^o Par les sociétés, établissements et organismes visés aux paragraphes 1 à 4 de l'article 206 du code général des impôts et existant à la date du 1^{er} janvier 1957.

Sont exemptées du prélèvement les entreprises régulièrement imposées d'après un bénéfice forfaitaire ou régulièrement admises au bénéfice du régime artisanal pour l'établissement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques.

ART. 2. — 1. La durée de la période d'application du prélèvement temporaire est fixée à douze mois.

2. Sous réserve des dispositions des paragraphes 3 et 4 du présent article, le prélèvement temporaire s'applique aux suppléments de bénéfices de l'exercice ou des exercices clos en 1956.

3. Si les exercices visés au paragraphe 2 ci-dessus comportent une durée inférieure à douze mois, le prélèvement frappe les suppléments de bénéfices correspondant à la période comprenant lesdits exercices augmentés de la fraction des exercices suivants nécessaire pour compléter à douze mois la durée de la période d'imposition.

Si cet exercice ou ces exercices comportent une durée supérieure à douze mois, le prélèvement frappe seulement les suppléments de bénéfices réalisés au cours de la période de douze mois terminée à la date de clôture du dernier de ces exercices.

4. Si aucun bilan n'a été dressé au cours de l'année 1956, le prélèvement temporaire s'applique aux suppléments de bénéfices réalisés pendant ladite année.

ART. 3. — Sous réserve des dispositions de l'article 7 ci-après, les dispositions du présent décret ne sont pas applicables aux entreprises créées postérieurement au 1^{er} janvier 1956.

ART. 4. — Les suppléments de bénéfices sont déterminés par la comparaison des deux termes suivants :

1° Le bénéfice net total de la période d'application définie à l'article 2 du présent décret, tel qu'il est déterminé en vue de l'établissement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés, mais corrigé, le cas échéant, comme il est dit à l'article 5 ci-après ;

2° Au choix des entreprises :

a) La moyenne des bénéfices nets totaux des deux meilleurs des trois exercices clos en 1953, 1954 et 1955, tels qu'ils ont été déterminés pour l'assiette de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés, mais corrigés, le cas échéant, comme il est dit à l'article 6, paragraphe 1, ci-après ;

b) L'intérêt à 6 % l'an des capitaux investis, augmenté de la rémunération normale du travail du chef d'entreprise lorsque cette rémunération n'est pas admise dans les frais généraux pour l'assiette de l'impôt de droit commun.

ART. 5. — 1. Pour la détermination du bénéfice net de la période d'application du prélèvement temporaire, les bénéfices de l'exercice ou des exercices compris dans cette période, tels qu'ils sont retenus pour l'assiette de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés, sont augmentés :

1° Des revenus mobiliers admis en déduction ;

2° Du complément de décade ou de dotation sur stocks appliqué ou constitué à la clôture dudit ou desdits exercices, dans la mesure où il excède la différence entre les limites maxima de la réduction calculées, à la clôture et à l'ouverture du ou des exercices considérés, dans les conditions prévues aux articles 606 à 609 de l'annexe II au code général des impôts ;

3° De la provision pour fluctuation des cours constituée à la clôture dudit ou desdits exercices, dans la mesure où elle excède la différence entre les limites maximales de cette provision, calculées, à la clôture et à l'ouverture du ou des exercices considérés, dans les conditions prévues aux articles 5 à 8 de l'annexe III au code général précité.

Les bénéfices ainsi déterminés sont diminués, s'il y a lieu, des plus-values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé, au sens des paragraphes 1^{er} et 2 (premier alinéa) de l'article 49 du même code.

2. Lorsque la période d'imposition définie à l'article 2 du présent décret ne couvre qu'une partie d'exercice, la fraction du bénéfice net de cet exercice à retenir pour l'assiette du prélèvement temporaire est déterminée d'après la comptabilité de l'entreprise ou, à défaut d'éléments comptables suffisants pour effectuer une ventilation précise, en appliquant au bénéfice net total de l'exercice, déterminé dans les conditions prévues au paragraphe 1^{er} ci-dessus, le rapport constant entre le chiffre d'affaires réalisé pendant la partie dudit exercice comprise dans la période d'imposition et le chiffre d'affaires total de cet exercice.

ART. 6. — 1. Pour la détermination du bénéfice de comparaison d'après les résultats réels prévus à l'annexe 2 de l'article 4-2^o, lorsque plus de trois exercices ont été clos au cours des années 1953, 1954 et 1955, il est fait usage des résultats des exercices clos au cours d'une même année.

Dans les cas de mutation d'entreprise, le nouvel exploitant peut faire état des bénéfices réalisés par ladite entreprise pendant la période de référence.

En ce qui concerne les entreprises créées postérieurement au 31 décembre 1953 et ayant clos seulement deux exercices au cours des années 1954 et 1955, il est fait état du bénéfice net du meilleur de ces deux exercices, à condition que sa durée soit au moins égale à douze mois.

Le bénéfice de chacun des exercices compris dans la période de référence est déterminé en ajoutant au bénéfice retenu pour l'assiette de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés :

1° Les revenus mobiliers admis en déduction ;

2° Les reports définitifs imputés sur ledit bénéfice ;

3° Le complément de décade ou de dotation sur stocks appliqué ou constitué à la clôture dudit exercice dans la mesure où il excède la différence entre les limites maxima

de la réduction calculée, à la clôture et à l'ouverture du même exercice, dans les conditions prévues aux articles 686 à 689 de l'annexe II au code général des impôts ;

4° La provision pour fluctuation des cours constituée à la clôture de l'exercice considéré dans la mesure où elle excède la différence entre les limites maxima de cette provision, calculées à la clôture et à l'ouverture dudit exercice, dans les conditions prévues aux articles 5 à 8 de l'annexe III au code général précité.

5° En ce qui concerne les sociétés immobilières ayant pour activité essentielle l'exploitation d'immubles par voie de location, les majorations de loyers qui étaient exonérées par application de l'article 237 du même code.

Ce bénéfice est diminué, s'il y a lieu, des plus-values provenant de la cession d'éléments de l'actif immobilisé au sens des paragraphes 1 et 2 (premier alinéa) de l'article 46 du code général des impôts :

Le bénéfice de comparaison fixé dans les conditions prévues à l'alinéa a de l'article 4 (2°) d'après les résultats ainsi obtenus est augmenté, le cas échéant, de la différence constatée entre, d'une part, le montant de la diminution ayant affecté ledit bénéfice au titre des amortissements accélérés prévus par les articles 39-1, 2° (3° alinéa), 39 quater et 39 quinquies du Code général des impôts ainsi que de la déduction de 10 % du prix de revient de certains matériels visés à l'article 39 septies du même code et, d'autre part, le total des déductions de même nature pratiquées sur les bénéfices de la période d'application du prélèvement temporaire.

2. Pour l'évaluation du bénéfice de comparaison suivant le mode forfaitaire prévu à l'alinéa b de l'article 4-2° ci-dessus, il est fait état de la moyenne des capitaux investis à l'ouverture et à la clôture de la période d'application du prélèvement.

Le capital investi s'entend des sommes effectivement versées à titre d'apports par le chef d'entreprise, les associés ou les actionnaires, diminuées des pertes subies et augmentées des réserves constituées au moyen des bénéfices ainsi que :

De la décote ou de la dotation sur stocks pratiquée ou constituée en application de l'article 38-3 du Code général des impôts et des articles 601 à 6015 de l'annexe II audit code ;

De la provision pour fluctuation des cours prévue par l'article 38-1-5° du code général des impôts ;

De la réserve spéciale de réévaluation visée à l'article 47 du même code.

Il est déterminé d'après les éléments de la comptabilité.

La rémunération normale du travail du chef d'entreprise est, s'il y a lieu, évaluée d'après le salaire prévu dans les accords individuels ou les accords collectifs (conventions collectives ou accords de salaires) de la profession pour les personnels de direction ou de maîtrise ou, à défaut, par comparaison avec les salaires attribués aux mêmes personnels dans des entreprises similaires.

3. Le bénéfice de comparaison, qu'il soit exprimé par les résultats réels ou par l'intérêt des capitaux engagés, augmenté, s'il y a lieu, de la rémunération du travail du chef d'entreprise, est ajusté à la durée de la période d'application du prélèvement, telle qu'elle est définie à l'article 2.

ART. 7. — 1. Ne sont pas considérées comme des entreprises nouvelles pour l'application des dispositions du présent décret, et notamment de l'article 3 :

a) Les entreprises qui ont pris la suite d'entreprises pré-existantes dans les conditions prévues aux articles 41 et 210 du Code général de impôts ;

b) Les entreprises provenant d'une transformation de sociétés, lorsque cette transformation, entraînant une modification du régime fiscal, a eu lieu sans création d'un être moral nouveau, ou d'opérations y assimilées prévues par les articles 2 et 3 du décret n° 55-694 du 20 mai 1955.

Pour ces entreprises, le prélèvement temporaire porte sur les suppléments de bénéfices réalisés au cours de la période définie à l'article 2, quelle qu'ait été la date de la mutation ou de la transformation.

2. Les entreprises visées au paragraphe précédent peuvent retenir comme bénéfice de comparaison la moyenne des bénéfices nets réalisés au cours des deux meilleurs des

trois exercices clos en 1953, 1954 et 1955, par les entreprises auxquelles elles se sont substituées.

Dans le cas d'entreprises provenant d'une transformation de société ou d'une opération y assimilée prévue par les articles 2 et 3 du décret n° 55-594 du 20 mai 1955, ces bénéfices sont, s'il y a lieu, augmentés des rémunérations versées au cours desdits exercices aux associés gérants et admises en déduction pour l'établissement de l'impôt sur les sociétés.

3. Dans le cas d'apport réalisé dans les conditions prévues aux paragraphes 1 ou 2 de l'article 718 du Code général des Impôts, le bénéfice de comparaison de chacune des sociétés ayant participé à l'opération pourra être fixé à une quote-part ou comprendra une quote-part du bénéfice de comparaison des sociétés apporteuses. Cette quote-part sera déterminée de manière que, pour l'ensemble des sociétés considérées, anciennes ou nouvelles, le total des bénéfices de comparaison soit égal à celui dont les sociétés anciennes auraient pu faire état si l'opération n'avait pas eu lieu et si lesdites sociétés avaient gardé leur ancienne structure.

ART. 8. — 1. A condition que leur bénéfice de comparaison soit déterminé dans les conditions prévues à l'article 4-2° a ci-dessus, les entreprises ayant augmenté leur capital par souscriptions en espèces au cours des douze mois précédant et des six mois suivant la date d'ouverture de la période d'application du prélèvement temporaire peuvent déduire des suppléments de bénéfices calculés conformément aux dispositions des articles qui précèdent une somme égale à 6 p. 100 du montant de ces souscriptions.

2. Sous la même condition que celle prévue au paragraphe 1 ci-dessus, les entreprises qui, après avoir été sinistrées par faits de guerre et contraintes de transférer leur exploitation en un lieu de repli, ont été réinstallées dans des conditions normales postérieurement au 1^{er} janvier 1954 auront droit, sur le supplément de bénéfices afférents aux établissements ainsi réinstallés et déterminé conformément aux dispositions du présent décret, à une réduction de 10 p. 100 si la réinstallation a eu lieu en 1954 et de 20 p. 100 si elle a eu lieu en 1955, lorsque le montant du chiffre d'affaires de ces établissements pendant la période d'application du prélèvement dépasse de 25 p. 100 au moins le chiffre d'affaires moyen des exercices retenus comme période de référence.

ART. 9. — Le prélèvement temporaire est calculé en appliquant le taux de 20 p. 100 aux suppléments de bénéfices déterminés conformément aux dispositions des articles 2 à 8 ci-dessus et arrondis au millier de francs inférieur.

ART. 10. — Sous réserve des dispositions de l'article 12 ci-après, les entreprises et sociétés visées à l'article 1^{er} doivent faire parvenir à l'inspecteur des contributions directes, dans le délai d'un mois à compter de la publication du présent décret, une déclaration spéciale indiquant :

- a) La période d'application du prélèvement temporaire ;
- b) Le montant des bénéfices de cette période, déterminés dans les conditions prévues aux articles 4 et 5 ci-dessus ;
- c) Lorsque la période d'application du prélèvement ne comprend qu'une fraction d'exercice et que les éléments comptables ne permettent pas la détermination du bénéfice correspondant, le chiffre d'affaires de cette fraction d'exercice ainsi que le chiffre d'affaires total du même exercice ;
- d) A défaut d'option pour la détermination forfaitaire du bénéfice de comparaison, le montant des bénéfices des deux meilleurs des trois exercices clos en 1953, 1954 et 1955, ainsi que les conditions dans lesquelles ces bénéfices ont été déterminés s'ils diffèrent de ceux antérieurement retenus pour l'assiette de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés ;
- e) Le montant des suppléments de bénéfices devant servir de base au prélèvement temporaire.

Les entreprises qui peuvent prétendre à la réduction de la base du prélèvement temporaire prévue au paragraphe 1 de l'article 8 doivent faire connaître le montant des augmentations de capital par souscription en espèces effectuées au cours des douze mois précédant et des six mois suivant la date d'ouverture de la période d'application du prélèvement.

Les entreprises sinistrées qui peuvent bénéficier de la réduction de la base du prélèvement temporaire prévue au paragraphe 2 de l'article 3 ci-dessus doivent faire connaître, en outre, l'adresse de leurs établissements sinistrés, l'adresse de leur lieu de repli, l'adresse du lieu où elles ont été réinstallées dans des conditions normales et la date de cette réinstallation, les chiffres d'affaires réalisés respectivement pendant chacun des exercices retenus comme période de référence et pendant la période d'application du prélèvement. En ce qui concerne celles de ces entreprises dont un ou plusieurs établissements n'ont pas été sinistrés ou réinstallés, cette déclaration spéciale doit préciser les chiffres d'affaires réalisés, au cours de chacune des périodes susvisées, dans les établissements transférés après sinistre et réinstallés ainsi que le supplément de bénéfices afférent à ces établissements.

Les entreprises et sociétés qui optent pour la détermination forfaitaire du bénéfice de comparaison doivent, en même temps qu'elles produisent la déclaration spéciale ci-dessus visée, notifier leur option à l'inspecteur des contributions directes et indiquer le montant de leur capital investi à l'ouverture et à la clôture de la période d'application du prélèvement, ainsi que les éléments d'après lesquels a été déterminé ce montant.

ART. 11. — Le prélèvement temporaire est établi au titre de l'année 1957. Il est assis par voie de rétro, sur le surplus des contributions directes, au siège de la direction de chaque entreprise ou société ou, à défaut, au lieu de son principal établissement.

Les rétro sont établis et recouvrés, les délais de répétition sont fixés et les réclamations sont présentées, instruites et jugées comme en matière d'impôt sur le revenu des personnes physiques.

Toutefois, les sociétés en nom collectif ou en commandite simple sont assujetties au prélèvement temporaire sous une cote unique.

Le prélèvement temporaire afférent aux bénéfices réalisés par une association ou participation fait également l'objet d'une cote unique établie au nom de ou des gérants connus du tiers et au siège de l'exploitation commune, sauf en ce qui concerne la fraction de ces bénéfices qui entre dans les produits d'entreprises industrielles ou commerciales exploitées à titre personnel par les coparticipants ou d'entreprises passibles de l'impôt sur les sociétés.

ART. 12. — 1. Lorsque l'exercice ou les exercices clos en 1956 ne couvrent qu'une fraction de la période d'application du prélèvement temporaire, le prélèvement afférent aux suppléments de bénéfices réalisés au cours de cette fraction de période est calculé en fonction d'un bénéfice de comparaison ajusté à la durée de ladite fraction et immédiatement établi dans les conditions prévues à l'article 11.

La notation correspondante d'imposition sur le prélèvement global dont l'entreprise sera redevable pour l'ensemble de la période définie à l'article 2. Elle sera allouée d'office en dégrèvement dans la mesure où elle excéderait le montant de ce prélèvement.

2. Pour l'application du paragraphe 1 ci-dessus, les entreprises et sociétés intéressées sont tenues de faire parvenir à l'inspecteur des Contributions directes, dans le délai prévu à l'article 10, une déclaration spéciale concernant, pour la fraction de la période d'application du prélèvement temporaire couverte à la date de clôture de l'exercice considéré, les renseignements visés ci-dessus au même article.

Elles peuvent, en même temps, opter pour la détermination forfaitaire du bénéfice de comparaison et doivent, en ce cas, fournir toutes précisions utiles sur la détermination du montant de leur capital investi à l'ouverture et à la clôture de la fraction ci-dessus définie de la période d'application du prélèvement temporaire.

3. En ce qui concerne les entreprises et sociétés visées au présent article, la déclaration spéciale prévue à l'article 10 doit, pour l'ensemble de la période d'application du prélèvement temporaire, être jointe à la déclaration des résultats de premier exercice clos postérieurement au 31 décembre 1956.

ART. 13. — Les déclarations sont vérifiées et peuvent être contestées dans les conditions prévues aux articles 53, 54 et 55 du Code général des Impôts.

ART. 14. — Lorsque les déclarations prévues aux articles 10 et 12 ci-dessus n'ont pas été produites dans les délais fixés auxdits articles, le prélèvement temporaire est établi d'office et son montant est majoré dans les conditions prévues à l'article 5 du décret n° 55-467 du 30 avril 1955.

Lorsque les suppléments de bénéfices déclarés par l'entreprise sont insuffisants d'au moins un dixième, le montant du prélèvement temporaire correspondant aux suppléments de bénéfices non déclarés est majoré dans les conditions prévues aux articles 6 à 8 du décret précité.

ART. 15. — Le prélèvement temporaire n'est pas déductible pour l'établissement de l'impôt sur le revenu des personnes physiques ou de l'impôt sur les sociétés.

ART. 16. — Le ministre des Affaires économiques et financières et le secrétaire d'Etat au Budget sont chargés, chacun en ce qui le concerne, de l'exécution du présent décret, qui sera publié au Journal officiel de la République française.

EIDESSTATTLICHE ERKLÄRUNG

Ich erkläre hiermit an Eides Statt, daß ich die vorgelegte Dissertation über

VERRECHNUNGSTECHNISCHE PROBLEME EINER
MEHRGEWINNBEESTEuerung

unter besonderer Berücksichtigung des
französischen "prélèvement temporaire
sur les suppléments de bénéfices"

selbständig und nur unter Benutzung der angeführten
Quellen und Hilfsmittel angefertigt habe. Sämtliche
Entlehnungen oder Anlehnungen sind durch Quellen-
angabe kenntlich gemacht.

Frankfurt/M., den 5. Februar 1963



L I T E R A T U R V E R Z E I C H N I S

- Adams, T(homas) S(ewall) Principles of Excess Profits Taxation, in: The Annals of the American Academy of Political and Social Science, Vol. LXXV, Philadelphia 1918, S. 147 - 158
- Adams, T(homas) S(ewall) Taxes upon Income and Excess Profits, in: The American Economic Review, Supplement VIII, No 1, 1918, S. 18 - 54
- Adams, T(homas) S(ewall) Should the Excess Profits Tax Be Repealed ?, in: Quarterly Journal of Economics, Vol. XXXV, 1920/21, S. 363 - 393
- Adams, T(homas) S(ewall) Theory and Practice of the Excess Profits Tax, in: Quarterly Journal of Economics, Jg. 1921, S. 364 - 367
- Adams, T(homas) S(ewall) Excess Profits Tax, in: Encyclopaedia of the Social Sciences, Bd. 5, New York 1931, S. 664 - 666.
- Albers, Willi Die Einkommens-Besteuerung in Frankreich seit dem ersten Weltkrieg. Eine Analyse ihrer wirtschaftlichen, sozialen und administrativen Probleme, Kiel 1957
- Albrecht, E. und Schärer, A. Der Reingewinn der Unternehmung, Zürich 1945
- Albrecht, G. Der "Neue Finanzplan", in: Finanzarchiv, NF., Bd. 7, 1939/40, S. 155 ff.
- Ammon, Alfred Probleme der Kriegswirtschaft. Grundsätzliche Betrachtungen zur Wirtschaftspolitik im Kriege, Zürich 1942
- U.N.S.A. Le prélèvement temporaire sur les suppléments de bénéfices, Brochure No 112, Paris 1957
- Arndt, Helmut Zur mikroökonomischen Analyse der Überwälzbarkeit der Einkommensteuer und zur Frage der Übertragung von Modellergebnissen auf historische Tatbestände, in: Finanzarchiv, NF, Bd. 21, 1961, S. 47 - 59

- Asceyer Die Berücksichtigung außergewöhnlicher Verhältnisse bei der Gewinnabführung, in: Deutsche Steuer-Zeitung und Wirtschaftlicher Beobachter, 31. Jg. 1942, S. 401 - 410
- Association Nationale des Sociétés par actions (siehe unter "A.N.S.A." !)
- Attinger, Hermann Die Besteuerung der Aktiengesellschaften, Winterthur 1961
- Aufermann, Ewald Der Aufbau der französischen Einkommensteuer, in: Steuer und Wirtschaft, Jg. 1951, S. 33 ff und 145 ff.
- Aufermann, Ewald Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Wiesbaden o.J. (1951)
- Aufermann, Ewald Die steuerliche Buchführung der Betriebe, Frankfurt/Main o.J. (1947)
- Aufermann, Ewald Grundzüge Betriebswirtschaftlicher Steuerlehre, Wiesbaden o.J. (1959)
- Bachofner Der Gewinnbegriff im Steuerrecht, Dissertation Zürich 1942
- Badelt, Raimund Der Gewinn im betriebswirtschaftlichen und im steuerrechtlichen Sinne, Berlin - Wien 1935
- Baechler, G.A. Die Steuereinholung, Dissertation Zürich 1951
- Bamberger, Georg Kriegsgewinn- und Kriegserbschaftssteuer, Stuttgart 1916
- Barbarino, Otto Steuerpolitik im Kriege, in: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Bd. 150, 1939, S. 664 - 687
- Barthel, Wolfgang Die gewerbliche Gewinnermittlung in der französischen Einkommen- und Körperschaftsteuer, Dissertation Frankfurt/Main 1956
- Baudry, Jean Le prélèvement sur les excédents de bénéfices, Paris o.J. (1943)
- Baumgartner, F. Unternehmungsform und Steuerbelastung, Dissertation Zürich, Affoltern a/ Albis 1945
- Bayley, Victor Henry
Mary und Taylor, E. Miles The Excess Profits Tax, 2. Aufl. London 1940

- Behrens, August Die Spekulation und der Krieg, in: Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, 10. Jg. 1917/18, S. 191 - 196
- Bender, Kurt Zur betriebswirtschaftlich richtigen Erfassung der Scheingewinne, in: Neue Betriebswirtschaft, Jg. 1952, S. 36 - 39.
- Besson, Emmanuel Traité pratique de la contribution extraordinaire des bénéfices de guerre et de l'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels, Poitiers 1920
- Beste, Theodor Planung in der Unternehmung, in: Kongreß-Archiv 1938 des V. Internationalen Prüfungs- und Treuhand-Kongresses, Bd. B, Thema 2, Nationalbericht Deutschland, S. 69 ff.
- Beste, Theodor Größere Elastizität durch unternehmerische Planung vom Standpunkt der Wissenschaft, in: ZfHf, NF., 10. Jg. 1958, S. 75 - 106
- Black, Duncan The Incidence of income taxes, London 1939
- Blau, H. Die Kriegsgewinnsteuer in der Schweiz, Zürich 1917
- Blau, H. Vorschriften über die eidgenössische Kriegsgewinnsteuer, Zürich 1917
- Blough, R. Measurement Problems of the Excess Profits Tax, in: National Tax Journal, I. Bd. 1948, S. 356 ff.
- Blümich, Walter und Falk, Ludwig Einkommensteuergesetz (Kommentar), Bd. 1, 8. Aufl., Berlin und Frankfurt/Main 1959
- Blum, Leo Zur Progression in der Kriegsgewinnsteuer, in: Europäische Staats- und Wirtschaftszeitung, Jg. 1916
- Blumenstein, Ernst Die Erlasse betr. die eidgenössische Kriegsteuer, Bern 1916
- Blumenstein, Ernst Die eidgenössischen Erlasse betr. die neue außerordentliche Kriegsteuer, Bern 1921

- Boettcher, Carl** Zur Reform der Ermittlung des steuerpflichtigen Gewinns, in: Bericht und Gesetzentwürfe zur Betriebssteuer, Sonderdruck der Zeitschrift "Steuer und Wirtschaft", 26. Jg. 1949, Nr. 11, S. 951 - 974
- Borcht, R. van der** Die deutschen Kriegssteuergesetze von 1918, in: Finanzarchiv, 36. Jg. 1919, S. 182 ff.
- Borcht, R. van der** Die Reichssteuergesetze von 1919, in: Finanzarchiv, 37. Jg. 1920, S. 136 ff.
- Borkowsky, R.** Betriebswirtschaftliche Überlegungen zur Kriegsgewinnsteuer, in: Industrielle Organisation, 13. Jg. 1944, S. 1 ff und 66 ff.
- Borkowsky, R.** Staatliche Steuerpolitik und Reservebildung der Unternehmung, in: Industrielle Organisation, 14. Jg. 1945, S. 44 ff.
- Borkowsky, R.** Die Ausgestaltung der Unternehmungsbesteuerung zu einem Mittel der Konjunkturpolitik, in: Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Statistik, 87. Jg. 1951, S. 122 ff.
- Bosshardt, Erik** Grundsätzliches über die Kriegsgewinnsteuer, in: Industrielle Organisation, 14. Jg. 1945, S. 111 ff.
- Bosshardt, Erik** Leistungsmäßige Kostenrechnung, Zürich 1948
- Bougault, P.** Commentaire pratique de l'impôt sur les bénéfices de guerre, Paris 1920
- Braess, Paul** Steuersystem und Preisniveau, Leipzig 1933
- Bräuer, Karl** Die Besteuerung der Kriegsgewinne in den europäischen Staaten, Stuttgart 1921
- Bräuer, Karl** Kriegsgewinnsteuer, in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, Bd. V, 4. Aufl., Jena 1923, S. 971 ff.
- Branson, Karl-Heinz** Die Gewinnschätzungsmethoden im Steuerrecht, Düsseldorf 1957

- Brundert, W. Die Bedeutung der Betriebserweiterung für die Mehreinkommensteuer, in: Der Wirtschaftstreuhänder, 9. Jg. 1940, S. 58 - 60
- Buchner, Robert Steuerabwehr und unternehmerische Preispolitik, bisher unveröffentlichtes Manuskript für die Festschrift zum 60. Geburtstag von Prof. Dr. Leopold L. Illetschko, Wien.
- Buck, Ludwig Die Besteuerung der Kriegsgewinne, in: Finanzarchiv, 33. Jg. 1916, S. 1 - 142
- Büchner, Richard Die britische Kriegsgewinnbesteuerung, in: Finanzarchiv, 39. Jg. 1922, S. 76 - 136 (= Auszug aus handschriftlicher Dissertation, Hamburg 1921)
- Buehler, Alfred G. The Taxation of Corporate Excess Profits in Peace and War Times, in: Law and Contemporary Problems, Vol. VII, 1940, S. 291 - 300
- Buehler, Ottmar Der Steuerfeldzug gegen die Kriegsgewinner und sein voraussichtliches Ergebnis nebst Ausblicken auf die Fortführung unserer Steuergesetzgebung, Berlin 1921
- Butt, William Edward A Permanent Excess Profits Tax, unveröffentlichte Dissertation der Yale University, New Haven, 1931
- Butters, J. Keith War Profits Taxation and Special Wartime Reserves, Harvard 1943
- Castan, Edgar Gewinn, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 2. Bd., 3. Aufl., Stuttgart 1958, Sp. 2327 - 2332
- Catalan, Alain Jean Konjunkturelle Steuerpolitik im Urteil schweizerischer Wirtschaftsgruppen 1930 - 1958, Winterthur 1961
- Chrétien, Maxime La limitation des bénéfices de guerre, in: Revue de Science et de Législation Financières, 38. Jg. 1940, S. 46 - 89
- Chrétien, Maxime Réforme fiscale, Paris 1949
- Combat, F. J. L'Impôt sur les Bénéfices de Guerre, Paris - Nancy 1917

- Combet, P. J. L'Impôt sur les Bénéfices de Guerre 1914 - 1918, 4^e éd., Paris 1919
- Comstock, Alzada Role of Income and Profits Taxes in the Control of Inflation, in: Financing the War, Philadelphia 1942, S. 93 - 104
- Cocciazi, Cesare Zur Frage der Überwälzbarkeit einer Körperschaftsteuer, in: Finanzarchiv, NF., Bd. 19, 1958/59, S. 240 - 269
- Cournot, Augustin Untersuchungen über die mathematischen Grundlagen der Theorie des Reichtums, übersetzt von Waffenschmidt, Jena 1924
- Curran, Kenneth James Excess Profits Taxation, Washington 1943
- Danert, Günter Zur Vorbereitung von unternehmerischen Entscheidungen, in: ZfHf, NF., 10. Jg. 1958, S. 311 - 319
- Delahaye-Bougère fils, Dominique La contribution extraordinaire sur les bénéfices de guerre, Paris 1919
- Diehl, Karl Zur Frage der Besteuerung der Kriegsgewinne, in: Das neue Deutschland, Berlin 1914/15, S. 338 ff.
- Diehl, Karl Die dänische Kriegsgewinnsteuer vom Jahre 1915, in: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Bd. 105, 1915 (II), S. 214 - 216
- Diehl, Karl Untersuchungen über das Gewinnproblemen in der betriebswirtschaftlichen Literatur und im Steuerrecht, Dissertation Frankfurt/Main 1933, Bückeburg 1937
- Dornemann, Richard Französische und deutsche Einkommensteuer und Gewerbesteuer (Ein Vergleich). Gutachten erstattet im Auftrage der Europa-Akademie, Maschinenschrift 1951
- Dornemann, Richard Dynamische Bilanzauffassung und Steuerbilanz, in: ZfHf, NF., Jg. 6, 1954, S. 375 - 383
- Dornemann, Richard Die Besteuerung der gewerblichen Einkünfte in Frankreich, in: Internationaler Steuerbelastungsvergleich, Bd. III, Frankfurt/Main 1954

- Dungan, J. E. und
Zubrow, R. A. The Influence of the Excess Profits
Tax on Business Decisions to Invest,
in: National Tax Journal, Vol. VII ,
1954, S. 242 - 251
- Dusemund, Fr. Der betriebswirtschaftliche Gewinn-
begriff in seiner historischen Ent-
wicklung, Stuttgart 1929
- Edgeworth, F. Y. E P T and Reconstruction, in: The
Economist, Vol. CXL, 1941,
S. 450 - 451
- Eheberg, Karl Theodor von Die Kriegsfinanzen. Kriegskosten,
Kriegsschulden, Kriegssteuern,
Leipzig 1916
- Eheberg, Karl Theodor von Kriegsgewinnsteuer, Vermögenszuwachs-
steuer und Mehreinkommensteuer, in:
Handbuch der Politik, 3. Aufl.,
Berlin und Leipzig 1920, S. 66 ff.
- Einaudi, Luigi La guerra e il sistema tributario
italiano, Bari und New Haven 1927
- Eschwege, Ludwig Kriegsgewinne, in: Die Bank, Jg.
1916, II. Semester, S. 571 - 578
- Eschwege, Ludwig Kriegsgewinn-Sorgen, in: Die Bank,
Jg. 1917, I. Semester, S. 726 - 734
- Fagan, Elmer D. Tax Shifting and the Laws of Cost,
in: The Quarterly Journal of Eco-
nomics, Vol. XLVII, 1933, S. 680-
710
- Fagan, Elmer D. und
Jastram, Roy W. Tax Shifting in the Short-Run,
in: The Quarterly Journal of Eco-
nomics, Vol. LIII, 1939, S. 562 -
589
- Fagan, Elmer D. Tax Shifting in the Market Period,
in: The American Economic Review,
Vol. XXXII, 1942, S. 72 - 86
- Feldmann, Friedrich
Wilhelm Der Übergewinn, Dissertation Frank-
furt/Main 1942
- Ferguson, C. E. Alternative Standards of Taxable
Excess Profits, in: The Southern Eco-
nomic Journal, Vol. XIX, 1952/53,
S. 211 - 221
- Findeisen, Franz Unternehmung und Steuer (Steuer-
betriebslehre), Stuttgart 1923

- Fischer, C. Wege zur grundsätzlichen Neugestaltung der Gewinnbesteuerung, in: ZfWP, NF., 2. Jg. 1950, S. 53 ff.
- Fischer, Johannes, Heß Otto und Seebauer Georg Buchführung und Kostenrechnung, Leipzig 1939
- Fischer, Otfried Bankbilanz-Analyse, Neisenheim/Glan 1956
- Flagler, A. Der angemessene Unternehmerlohn im Rahmen der Preisbildungsgesetze, in: ZfWP, 35. Jg. 1941
- Fleischer, Adolf Kriegsfinanzierung unter Einschluss des totalen Krieges, Berlin 1939
- Folliet, Ed. Le Bilan dans les Sociétés Anonymes au point de vue juridique et comptable, Paris 1937
- Formery, Louis Les impôts en France, Tome I, Paris 1946
- Franckel, Edgar Zur Kriegsgewinnbesteuerung der der allgemeinen Erwerbssteuer unterliegenden Gesellschaften mit beschränkter Haftung, Wien 1917
- Frank, Erich Außergewöhnliche Verhältnisse und unbillige Härten in der Mehrein-kommensteuer, in: Der praktische Betriebswirt, 19. Jg., S. 777
- Friday, David Profits, Wages and Prices, New York 1920
- Friday, David Prices and Excess Profits Taxes, in: The Annals of the American Academy of Political and Social Science, Vol. LXXXIX, 1920, S. 163 - 169
- Friedli, Oskar Die Erhebung einer Übereinkommens- und Übergewinnsteuer, in: Politische Rundschau, 15. Jg. 1936, Heft 4
- Fuchs, Rudolf Die Kriegsgewinne der verschiedenen Wirtschaftszweige (in den einzelnen Staaten an Hand statistischer Daten dargestellt), Dissertation Zürich 1943
- Fürst, Reinmar Die Steuern als Objekt betriebswirtschaftlicher Forschung, in: Von der Auslegung und Anwendung der Steuergesetze, Stuttgart 1958, S. 87 - 110

- Gebauer, Werner Kriegswirtschaft, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, 6. Bd., Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1959, S. 391 - 405
- Georgi Aufhebung der Mehreinkommensteuer, in: Industrie und Steuer, Jg. 1940, S. 220
- Gerloff, Wilhelm Steuerwirtschaftslehre, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Bd., 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 239 - 325
- Geyer, E. Steuerpolitik und Konjunkturpolitik, in: Probleme der öffentlichen Finanzen und der Währung, Festgabe für Grossmann, Zürich 1949, S. 68 ff
- Giersch, Herbert Inflation, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, 5. Bd., Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1956, S. 281 - 293
- Gillim, Marion Hamilton The Incidence of Excess Profits Taxation, Dissertation Columbia University, New York 1945
- Gnan, Arnulf Scheingewinne, Scheinverluste - eine Interessenkollision zwischen Volkswirtschaft und Betriebswirtschaft ?, in: Neue Betriebswirtschaft, Jg. 1952, S. 39 - 42
- Gopal, Mysore Matti The Theory of Excess Profits Taxation with Particular Reference to India, Mysore 1947
- Grabowsky, Adolf Berechtigung und Ausgestaltung der Kriegsgewinnsteuer, in: Das neue Deutschland, Berlin 1914/15, S. 325 ff.
- Graf, Adolf Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Zürich 1950
- Green, R. W. An Excess Income Tax, in: The Economic Journal, Vol. XXIX, 1920, S. 542 - 549
- Grosch, Werner Die Wirkung der Steuern auf das Verhalten von Unternehmung und Unternehmer, Dissertation Frankfurt/Main 1955
- Grossmann, H. Die Steuerüberwälzung als Problem der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, in: ZfB, 16. Jg. 1939, S. 1 ff.

- Grünwald, Paul Die Steuern Oesterreichs im Frieden und im Krieg, Stuttgart 1918
- Gürber, H. und Meili, W. Die vereinfachte Inventarisierung beim Abbau der Eidg. Kriegsgewinnsteuer, in: Die Unternehmung, 1. Jg. 1947, S. 164 - 171
- Gutenberg, Erich Planung im Betrieb, in: ZfB, 22. Jg. 1952, S. 669 - 684
- Gutenberg, Erich Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Bd., 3. Aufl., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1957
- Gutenberg, Erich Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre, 1. Bd., 5. Aufl., Berlin-Göttingen-Heidelberg 1960
- Haensel, Paul Die Finanz- und Steuerverfassung der Union der sozialistischen Sowjet-Republiken, Jena 1928
- Häuser, Karl und Richter Rudolf Zum Problem der Einkommensteuerüberwälzung, in: Finanzarchiv, NF., Bd. 16, 1955/56, S. 258 - 273
- Häuser, Karl Die Überwälzbarkeit der Einkommen- und Körperschaftsteuer bei Gewinnmaximierung, in: Finanzarchiv, NF., Bd. 20, 1959/60, S. 422 - 435
- Hagenbach, Paul Die Praxis der Kriegsgewinnsteuer, in: Staat, Steuer und Wirtschaft, V S B, Zürich 1945, S. 69 ff. und S. 78 - 79.
- Haig, Robert Murray und Holmes, G.E. The Taxation of Excess Profits in Great Britain, in: The American Economic Review, Vol. X, 1920, Dezember 1920, S. 11 ff.
- Haig, Robert Murray British Experience with Excess Profits Taxation, in: The American Economic Review, Supplement X, No 1, März 1920, S. 1 - 33
- Haller, Heinz Finanzpolitik. Grundlagen und Hauptprobleme, Tübingen-Zürich 1957
- Hammer, C. Die amerikanische Kriegsgewinnsteuer, in: Schweizerisches Zentralblatt für Staats- und Gemeindeverwaltung, 42. Jg. 1941, Nr. 18

- Marris, C. Lowell Monopoly and the Excess Profits Tax, in: Tax Magazine, Dezember 1933
- Matheyer, Ernst Gewinnprobleme. Ein Beitrag zur allgemeinen Betriebswirtschaftslehre, Berlin-Wien 1934
- Max, Karl Der Gewinnbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, Leipzig 1926
- Max, Karl Wandlungen der Gewinnvorstellungen, in: Gestaltwandel der Unternehmung, Berlin o.J. (1954), S. 207 ff
- Max, Karl Die Substanzerhaltung der Betriebe, Köln und Opladen o.J. (1957)
- Max, Karl Planung und Organisation als Instrumente der Unternehmensführung, in: ZfHf, Nr. 11. Jg. 1959, S. 605 - 615
- Max, Karl Unternehmenserhaltung und Gewinnbesteuerung, in: Finanzarchiv, NF., Bd. 20, 1959/60, S. 102 - 114
- Hebert, Walther H. Kosten, Preise und "angemessener Gewinn" im Kriege. Ein Querschnitt durch aktuelle volks- und betriebswirtschaftliche Fragen der neuesten Kriegspreisverordnung, Stuttgart 1941
- Heinrich, Fr. Das Wertproblem in der Besteuerung von Mehrgewinn, Mehreinkommen und Vermögenszuwachs, Weising 1920
- Helander, Sven Die Überwälzbarkeit der spezifischen Unternehmenssteuern, in: Kapitalbildung und Besteuerung. Verhandlungen und Gutachten der Konferenz von Bilgen; Teil II, herausgegeben von Gerhard Colin und Hans Meisser, Berlin 1930, S. 336 - 369
- Helpenstein, Franz Wirtschaftliche und steuerliche Erfolgsbilanz, Berlin 1932
- Helpenstein, Franz Steuern als Kosten, in: Der praktische Betriebswirt, 16. Jg. 1936, S. 14 ff.
- Henggeler, J(osef) Probleme der Warenbewertung bei der eidg. Kriegsgewinnsteuer, in: Die Schweizerische Aktiengesellschaft, 18. Jg. 1941/42, S. 217 f.

- Henggeler, Josef Schweizerische Wirtschaft und Kriegsgewinnsteuer, in: Industrielle Organisation, 11. Jg. 1942, S. 27 - 36
- Henggeler, Josef Verschärfte Besteuerung der Kriegsgewinne, in: Schweizerische Aktiengesellschaft, 14. Jg. 1942, S. 69 ff und S. 74 - 75
- Henggeler, Josef Kriegsgewinnsteuer und Buchführungsprobleme, in: Die Schweizerische Aktiengesellschaft, 15. Jg. 1942/43, S. 57 - 65 und S. 88 - 94
- Henggeler, J. und E. Kommentar zum Bundesratsbeschluss über die Erhebung einer eidgenössischen Kriegsgewinnsteuer, 2. Aufl., Zürich 1942, Nachtrag, Zürich 1944
- Henggeler, Josef Abschaffung der Kriegsgewinnsteuer - Mehrsteuerzuschläge als Übergewinnsteuer, in: Die Schweizerische Aktiengesellschaft, 19. Jg. 1946/47, S. 77 ff, S. 82 - 83 und S. 85
- Henze Zur Gewinnabführung 1943, in: Deutsche Steuer-Zeitung und Wirtschaftlicher Beobachter, 54. Jg. 1945, S. 37 - 43
- Henzel, Fr. Die Gewinnbegriffe in der Betriebswirtschaftslehre, in: Betriebswirtschaftliche Blätter, Jg. 1931, S. 184 ff.
- Herold, Hans Die 2. eidgenössische Kriegsgewinnsteuer, Zürich 1940
- Herold, Hans Der Abzug bezahlter oder geschuldeter Steuern bei andern Steuern, mit besonderer Berücksichtigung der Kriegsgewinnsteuer, in: Die Schweizerische Aktiengesellschaft, 15. Jg. 1942/43, S. 100 - 107
- Herold, Hans Aktuelle Fragen des Kriegsgewinnsteuerrechts, Basel 1943
- Herold, Hans Kriegsgewinnsteuer 1946 unter besonderer Berücksichtigung der Bewertungsvorschriften, Basel 1947
- Hicks, John Richard, Hicks, Ursula K. und Rostás, László The Taxation of War Wealth, 2. Aufl., Oxford 1942

- Hicks, Ursula K. The Taxation of Excess Profits in War Time, (Manchester Statistical Society) Manchester 1940
- Higy, Camille Kriegsgewinnsteuer und Aktiengesellschaft, in: Die Schweizerische Aktiengesellschaft, 13. Jg. 1940/41, S. 6 f und 19 f.
- Higy, Camille Geschäftsabschluß und Kriegsgewinnsteuer, in: Die Schweizerische Aktiengesellschaft, 13. Jg. 1940/41, S. 101 - 102
- Higy, Camille Kriegsgewinne, in: Schweizerische Wirtschaftsfragen, Festgabe für Fritz Mangold, Basel 1941, S. 66 - 79
- Higy, Camille Bewertungsgrundsätze bei der Kriegsgewinnsteuer, in: Bulletin des Verbandes Schweizerischer Bücherexperten, Nr. 2 1945
- Höhn, Ernst Die Besteuerung der privaten Gewinne (Kapitalgewinnbesteuerung), Winterthur 1955
- Hofmann, W. Kriegsgewinnverschleierung bei Aktiengesellschaften, Berlin 1920
- Holtgrewe, Karl-Georg Der Steuerwiderstand. Das Verhalten des Steuerpflichtigen im Lichte der modernen Psychologie, Berlin-München 1954
- Houpin, Ch. und Maguéro, Ed. La contribution sur les bénéfices de guerre. Commentaire de la loi du 1^{er} Juillet 1916, Paris 1917
- Huber, Hans Probleme der Kriegsgewinn-Steuer in Großbritannien und den USA, Zürich 1951 (Dissertation)
- Munziker, Alois Über die Steuer als Mittel der Kriegsfinanzierung unter Berücksichtigung der schweizerischen Verhältnisse, Dissertation Bern 1941
- Illetschko, Leopold L. Besteuerung und Betriebswirtschaft, in: Gewerbliches Jahrbuch 1952, Bern 1952, S. 100 - 128
- Illetschko, Leopold L. Die Besteuerung, in: Betriebswirtschaftliche Grundfragen, Wien 1953, S. 15 - 38
- Impôts et Sociétés (Verlag) Frais Généraux, Amortissements, Provisions, 2^e éd., Paris 1951

- Impôts et Sociétés (Verlag) Prélèvement temporaire sur les suppléments de bénéfices de 1956, Monographie N° 27, Paris 1957
- Impôts et Sociétés (Verlag) Précis fiscal, 6^e éd., Paris 1957
- Issels, H. und Riffel, P. Kriegspreise und Gewinnabführung. Kommentar zu § 22 KWO, München-Berlin 1941
- Jecht, Horst Kriegsfinanzen, Jena 1938
- Jecht, Horst Übergewinnsteuer, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, Bd. 10, Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1959, S. 425 - 433
- Jenny, Hans Die schweizerische Kriegsfinanzierung, in: Weltwirtschaftliches Archiv, 56. Bd., 1942 (II), S. 269 - 296
- Jöhr, Walter Adolf Konjunktur, in: Handwörterbuch der Sozialwissenschaften, 6. Bd., Stuttgart-Tübingen-Göttingen 1959, S. 97 - 114
- Junger, Martin Die steuerliche Planung in der Unternehmung, Zürich und St. Gallen 1958
- Kalveram, Wilhelm Der christliche Gedanke in der Wirtschaft, Köln 1949
- Kaufmann, Joseph Die neue eidgenössische Kriegsgewinnsteuer. Textausgabe des Bundesratsbeschlusses vom 12. Januar 1940, mit Einführung, Anmerkungen, Beispielen und alphabetischem Sachregister, Zürich 1940
- Kempkens, Joh. Konjunkturgewinn und Unternehmungsform, in: Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, 10. Jg. 1917/18, S. 31 - 38
- Kermanner, Valentin Die Kriegsteuer. Gesetz vom 16. Febr. 1913 und vom 17. April 1918 nebst vollständiger Durchführungsverordnung des Finanzministeriums, Graz 1918
- Kerschagl, R. Abriss der Finanzwissenschaft, Wien 1950
- Keynes, John Maynard How to Pay for the War, New York 1940
- Kirchberger, Hans Der strafbare Kriegsgewinn nach der Rechtsprechung des Reichsgerichts, Leipzig 1917

- Kirchberger, Hans Kriegsgewinn, Friedensgewinn und Verkehrswert. Betrachtungen zum Kriegswucherrecht, in: Juristische Wochenschrift, 47. Jg. 1918, S. 394 ff.
- Klüsges, E. Die Steuerlawine. Der Einfluß der Unternehmungsbesteuerung auf die Preise, dargestellt an Beispielen aus der Textilindustrie, Berlin 1953
- Knebel, Heinz Rudolf Die Rückstellungen in der steuerlichen Erfolgsbilanz, Betrachtet vom Standpunkt der statischen und der dynamischen Bilanzauffassung, Dissertation Frankfurt/Main 1959
- Knolle, Herbert Konjunkturergewinn im Verhältnis zum Unternehmergewinn, Jena 1931
- Knorr, Ernst Liquiditätsschwierigkeiten und Steuerrecht, in: Steuerberater-Jahrbuch 1949, S. 171 - 187
- Koch, Helmut Planung, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Bd., 3. Aufl., Stuttgart 1960, Sp. 4340 - 4342
- Koch, Helmut Betriebliche Planung. Grundlagen und Grundlagen der Unternehmenspolitik, Wiesbaden o.J. (1961)
- Koch, Hugo Darstellung und Kritik der schweizerischen Kriegsgewinnsteuer, Dissertation Zürich 1922, Calw (Württ.) 1922
- Kosiol, Erich Kalkulatorische Buchhaltung (Betriebsbuchhaltung), 5. Aufl., Wiesbaden 1953
- Krähe, Walter Die Abschöpfung der Kriegsgewinne nach § 22 EWO, in: Der praktische Betriebswirt, 21. Jg. 1941, S. 203 ff.
- Krähe, Walter Kriegsgewinn und Leistungsgewinn, in: National-Zeitung (Reichsausgabe), Jg. 12, Essen 1941, Nr. 67 vom 8. 3. 1941
- Kraus, R. Die deutsche, englische und französische Kriegsfinanzierung, Berlin 1923
- Kunze, Hermann Rationalisierung, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Bd., 3. Aufl., Stuttgart 1960, Sp. 4530 - 4536.
- Lagaillarde L'impôt sur les bénéfices de guerre extraordinaires, Toulouse 1917

- Lang, A. Die legale Steuerausweichung, Winterthur 1954
- Langdon und Rawson The Excess Profits Duty and Excess Mineral Rights Duty, 3. Aufl., London 1918
- Lansburgh, Alfred Die Kriegssteuer und die stillen Reserven, in: Die Bank, Jg. 1917, I. Semester, S. 293 - 304
- Laufenburger, Henri Précis d'économie et de législation financières, Tome IV, 2^e éd., Paris 1946
- Le Coutre, Walter Die Grundgedanken der deutschen Preispolitik im Weltkriege 1914 - 1918, Berlin 1919
- Le Coutre, Walter Grundzüge der Bilanzkunde, 4. Aufl., Wolfenbüttel 1949
- Lehmann, Manfred Der Begriff des angemessenen Preises, Marburg 1921
- Legler, F. A. Bemessung der Abschreibungen in der Kriegsgewinnsteuer, in: Industrielle Organisation, 11. Jg. 1942, S. 103 - 105
- Leitner, Friedrich Übermäßiger Gewinn, in: Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, 10. Jg. 1917/18, S. 86 - 89
- Lent, George Bidt Excess Profits Taxation in the United States, in: The Journal of Political Economy, 59. Jg. 1951, S. 481 - 497
- Lent, George Bidt The Excess Profits Tax and Business Expenditures, in: National Tax Journal, 11. Jg. 1958, S. 254 - 264
- Leonhardt, E. Die stillen Reserven und die Kriegsgewinnsteuer, in: Die Bank, Jg. 1916, I. Semester, S. 29 - 37
- Lia, A. Imposta sui sopra-profitti di guerra, 2. Aufl., Neapel 1918
- Licht, Hans Heinrich Die Besteuerung der Kriegsgewinne in den Vereinigten Staaten von Amerika, Jena 1926
- Linke, Helmut Der Leistungslohn für die Unternehmertätigkeit, in: Die Führung des Betriebes, Festschrift zum 50. Geburtstag von Wilhelm Kalveram, Berlin-Jena 1942, S. 250 - 260

- Littmann, Karl-Konrad Zur Problematik konjunkturgestaltender Zielsetzungen der Steuerpolitik, in: Finanzarchiv, NF., Bd. 14, 1953/54, S. 531 - 563
- Lobe, A. Übermäßiger Gewinn im Sinne von § 5 Nr. 1 der Bundesratsverordnung vom 23. Juli 1915/ 23. März 1916, Leipzig 1916
- Lohmann, Ernst Das Kapital als steuerliche Bemessungsgrundlage, in: Die Unternehmung in Markt, Festschrift für Wilhelm Rieger, Stuttgart-Köln 1953, S. 136 - 157
- Loitlsberger, Erich Gläubigerschutz und Erfolgsbewertung, in: Der österreichische Betriebswirt, 5. Jg. 1955, S. 71 - 86
- Luke, Horst Die Entwicklung und Problematik der Mehreinkommensteuer. (Eine wirtschafts- und steuerpolitische Untersuchung), Dissertation Leipzig 1943
- Mack, Friedrich Julius Die Steuern im betrieblichen Rechnungswesen, Dissertation Frankfurt/Main 1959
- Mahrki, Hanspeter. Steuern als Kosten - und Aufwandsfaktor. Eine Studie zur betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Bern 1949
- Maier, Hans Der Stand der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Dissertation Nürnberg 1958
- Mann, F(ritz) K(arl) Grundformen der Steuerabwehr, in: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, III. Folge, 65. Bd., 1923, S. 497 ff.
- Mann, F(ritz) K(arl) Überwälzung der Steuer, in: Handwörterbuch der Staatswissenschaften, 8. Bd., 4. Aufl., Jena 1928, S. 336 - 362
- Mann, F(ritz) K(arl) Die Überwälzbarkeit der Einkommen-, Vermögen-, Vermögenszuwachs- und Erbschaftssteuern, in: Kapitalbildung und Besteuerung, II. Teil, Berlin 1930, S. 324 - 335
- Mann, Fritz Karl War Finance and Tax Reform in the United States, in: Public Finance - Finances Publiques, 6. Jg. 1951, S. 101 - 117

- Marcuse, Paul Bericht aus Amerika. Revenue Act von 1950 und die Steuer auf den Mehrertrag, in: Steuer und Wirtschaft, Jg. 1951, S. 215 ff.
- Mathar Die Beziehungen zwischen dem Schmalenbachschen Gewinnbegriff, dem steuerlichen Gewinnbegriff und dem steuerlichen Einkommensbegriff, Dissertation Köln 1930
- Mayr, Georg von Die Besteuerung des Kriegsgewinns, in: Das neue Deutschland, Jg. 1914/15, S. 331 ff.
- Meda, F. Il regime fiscale dei profitti di guerra, in: Nuova Antologia, Jg. 1917, 1. Juli 1917
- Meda, F. Le imposte dirette e la Finanza di guerra in Italia, in: Nuova Antologia, Jg. 1916, 16. Juli 1918
- Mehrmann Die Heimfallverpflichtung in der Handels- und Steuerbilanz, in: Deutsche Steuer-Zeitung, Jg. 1936, S. 501 ff.
- Meilicke, Heinz und Vogel, Horst Steuerliche Berücksichtigung der Preissteigerung infolge der Korea-Krise, in: Betriebs-Berater, 7. Jg. 1952, S. 669 ff.
- Meimberg, Rudolf Die Gewinnabführung in Deutschland als Kriegsgewinnsteuer, in: Weltwirtschaftliches Archiv, 60. Jg. 1944, S. 349 - 364
- Mellerowicz, Konrad Kosten und Kostenrechnung, Bd. 1: Theorie der Kosten, 3. Aufl., Berlin 1957
- Messer, Friedrich Unternehmungspolitische Betrachtung der Besteuerung, Dissertation Bern 1950
- Metzner, Max Übermäßige Gewinne, in: Die Wirtschaftsprüfung, 4. Jg. 1951, S. 128 - 131
- Meurer, E. Die Auswirkung überhöhter Besteuerung auf die Leistungskraft industrieller Betriebe, in: ZfHf, NF., 1. Jg. 1949, S. 328 ff.
- Meuschel Die Durchführung der Gewinnabführung, in: Deutsche Steuer-Zeitung und wirtschaftlicher Beobachter, 31. Jg. 1942, S. 159 - 170

- Meuschel Die Gewinnabführungs-Verordnung,
(Bd. 45 der Bücherei des Steuer-
rechts), 2. Aufl., Berlin-Wien 1942
- Meuschel Die Gewinnabführung für 1943, in:
Deutsche Steuer-Zeitung und Wirt-
schaftlicher Beobachter, 33. Jg.
1944, S. 237 ff.
- Meuschel Die Durchführung der Gewinnabführung
1943, in: Deutsche Steuer-Zeitung und
Wirtschaftlicher Beobachter, 33. Jg.
1944, S. 273 - 280
- Minz, W. Das betriebsnotwendige Kapital, in:
ZfLR, Jg. 1941, S. 234 ff.
- Müller, Hans Die Gewinnabführung 1943 als neuer
Steuertyp. Ein Beitrag zur Theorie
der Steuervirkungen, in: Weltwirt-
schaftliches Archiv, 61. Jg. 1945,
S. 120 ff.
- Montgomery, Robert H. Excess Profits Tax Procedure,
New York 1920
- Montgomery, Robert H. Excess Profits, Estate, Gift, Capital
Stock Tax Procedure, New York 1926
- Montgomery, Robert H. Excess Profits and other Federal
Taxes on corporations, New York 1941
- Montigny, Jean La contribution extraordinaires sur
les bénéfices de guerre. (Loi du 1er
Juillet 1916), Dissertation Paris
1919, Le Mans 1919
- Moult, Frank Geoffrey The Economic Consequences of the Ex-
cess Profits Tax, London 1943
- Mußfeld Zur Gewinnabführung, in: Deutsche
Steuer-Zeitung und Wirtschaftlicher
Beobachter, 31. Jg. 1942, S. 289 -
292
- Mußfeld Fragen zur Gewinnabführung, in:
Deutsche Steuer-Zeitung und Wirt-
schaftlicher Beobachter, 31. Jg. 1942,
S. 381 - 390
- Mußfeld Die Gewinnabführung in den eingeglie-
derten Ostgebieten, in Memelland und
in Lipen, Malmedy und Horesnet, in:
Deutsche Steuer-Zeitung und Wirt-
schaftlicher Beobachter, 31. Jg. 1942,
S. 469 - 471

- Mustoe, N.E. The Excess Profits Tax and N.D.C., London 1943
- Muth, Hans J. Die Steuer als Faktor der Standortwahl (unter besonderer Berücksichtigung der Verhältnisse in Deutschland, der Schweiz und den Vereinigten Staaten, Frankfurt a. M. 1956
- Nagel, P. Mehreinkommensteuer und Gewerbesteuer, in: Der praktische Betriebswirt, 19. Jg., S. 813
- Nell-Breuning, Oswald von Wertzuwachssteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Bd., 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 557 - 564
- Neumark, Fritz Konjunktur und Steuern (Heft 8 der Veröffentlichungen der Frankfurter Gesellschaft für Konjunkturforschung), Bonn 1930
- Neumark, Fritz Begriff und Wesen der Besteuerung, in: Revue de la Faculté des Sciences Economiques et Sociales d'Istanbul, Vol. I, 1939/40, S. 271 ff.
- Neumark, Fritz Theorie und Praxis der modernen Einkommensbesteuerung, Bern 1947
- Neumark, Fritz Les buts de l'impôt dans la théorie et dans la pratique contemporaines, in: Revue de science et de législation financières, 41. Jg. 1949, S. 108 ff.
- Neumark, Fritz Grundlagen und Hauptprobleme der Finanzpolitik, in: Finanzarchiv, NF., Bd. 18, 1957/58, S. 312 - 325
- Nicklisch, Heinrich Die betriebswirtschaftliche Problematik der Kriegsfinanzierung. Preise und Kriegsfinanzbedarf, in: Probleme der Kriegsfinanzierung, Jena 1940, S. 102 ff.
- Nieboer, H.J. De wet op de oologswinstbelasting 1916 toegelicht, Gravenhage 1917
- Niehans, Jürg Probleme einer konjunkturgerechten Steuerpolitik, Basel 1958
- Nina, Luigi L'imposta sui profitti di guerra (Vol. 60: ... e sui patrimoni), in: Giornale degli Economisti e rivista di statistica, Vol. 58, 1919, S. 262 - 277, Vol. 59, 1919, S. 92 - 115 und 214 - 230 und Vol. 60, 1920, S. 25 - 36

- Norden und Friedländer Das Kriegssteuergesetz (Kriegsgewinnsteuer) vom 21. Juni 1916, Berlin 1916
- Nowak, Gerd Der Einfluß der gewinnabhängigen Steuern auf den Gewinn der Kapitalgesellschaften in Belgien, Frankreich und der Bundesrepublik Deutschland, Dissertation Mainz o.J. (1959)
- Obst, Georg Ausnutzung der Kriegskonjunktur bei Gegenständen des notwendigen Lebensbedarfs ?, in: Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis, 9. Jg. 1916/17, S. 25 ff.
- Ohmstede, V. S. Practijk der oorlogswinstbelasting, Gonda 1918
- Oldenburg, Karl Der Irrtum der Kriegsgewinnsteuer, in: Das neue Deutschland, Jg. 1914/15, S. 343
- Pape, Ernst Die Begriffe Gewinn (Verlust) und Rentabilität, in: Die Bilanzen der Unternehmungen, Festgabe für J. Ziegler, Berlin - Wien o. J. (1933), S. 53 ff.
- Passow, Richard Die Bilanzen der privaten Unternehmungen, Bd. 1, Leipzig 1910
- Perret, Ch. Erste eidgenössische Kriegsteuer, in: Handbuch der Schweizerischen Volkswirtschaft, Bd. II, Bern 1939, S. 94 - 95
- Perret, Ch. Neue außerordentliche Kriegsteuer, in: Handbuch der Schweizerischen Volkswirtschaft, Bd. II, Bern 1939, S. 95 - 96
- Ferret, Roger Überblick über die Entstehung und Entwicklung der Kriegsgewinnsteuer und ihre volkswirtschaftliche Bedeutung, Dissertation Basel 1954
- Petersen, H. Die Besteuerung des technischen Fortschritts als Mittel der Konjunkturpolitik, Leipzig 1938
- Pistorius, Theodor Direkte Zuwachs- und Kriegsgewinnsteuer, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Bd., 1. Aufl., Tübingen 1927, S. 159 ff.
- Plehm, Carl C. War, Profits and Excess Profits Taxes, in: The American Economic Review, 10. Jg. 1920, S. 283 - 298

- Pohmer, Dieter Grundlagen der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, Berlin 1958
- Polti, Maurice Deux prochains coups de massue fiscaux, in: La Vie Française, 13. Jg. 1957, Nr. 615, S. 4
- Polti, Maurice Maro sur les sociétés, in: La Vie Française, 13. Jg. 1957, Nr. 652, S. 16
- Polti, Maurice Une aggravation des charges fiscales déjà élevées des sociétés ..., in: La Vie Française, 13. Jg. 1957, Nr. 623, S. 4
- Polti, Maurice 75 pour 100 des bénéfices nouveaux des sociétés absorbés par l'impôt, in: La Vie Française, 14. Jg. 1958, Nr. 671, S. 1 und 20.
- Poschmann, Lore Die Ordnungssteuern. (Ein Beitrag zur Systematik der Steuerformen), in: Finanzarchiv, NF., Bd. 13, 1951/52, S. 615 - 632
- Potthoff, Heinz Kriegsgewinne für die Allgemeinheit, in: Recht und Wirtschaft, 6. Jg. 1917, S. 199 ff.
- Pribilla, Max E. Kostenrechnung und Preisbildung. Kommentar zur VPOA, LSP und VPOA-Bau, Loseblattaussgabe, 1.-8. Lieferung, München und Berlin
- Prion, W. Steuer- und Anleihepolitik in England während des Krieges, Berlin 1918
- Raasch, Karl Gewinnabführung und Preissenkung, Wiesbaden 1941
- Recktenwald, Horst Claus Entzugseffekte der Besteuerung, in: Finanzarchiv, NF., Bd. 18, 1957/58, S. 25 - 43
- Recktenwald, Horst Claus Steuerinzidenzlehre. Grundlagen und Probleme, Berlin 1958
- Rehm, Ernst Steuer und Unternehmenspolitik, Dissertation Nürnberg 1953
- Rehm, Hermann Bilanzen der Aktiengesellschaften, München 1903
- Reinhardt, Fritz Die Erfassung außergewöhnlicher Gewinnsteigerungen während des Krieges, in: Deutsche Steuer-Zeitung und Wirtschaftlicher Beobachter, 31. Jg. 1942, S. 157 ff.

- Reinhardt, Fritz Fragen zur Gewinnabführung, in: Deutsche Steuer-Zeitung und Wirtschaftlicher Beobachter, 31. Jg. 1942, S. 208 - 209
- Rieger, Wilhelm Einführung in die Privatwirtschaftslehre, 2. Aufl., Erlangen 1959
- Rittershausen, H. Die Zusammenhänge zwischen Finanzpolitik und Preispolitik, in: Finanzarchiv, NF., Bd. 8, S. 477 ff.
- Rothstein, Jean H. Vorübergehende Sondersteuern für das Jahr 1957 in Frankreich, in: Internationale Wirtschaft-Briefe, Nr. 14/1957, F 5, Gr. 2, S. 15
- Rothstein, Jean. H. Steuerrecht Frankreich (März 1957), in: Recht der internationalen Wirtschaft, 3. Jg. 1957, Heft 4, S. 72
- Ruchti, E. Mehrgewinn- oder Übergewinnsteuer ?, in: Politische Rundschau, 21. Jg. 1942, S. 348 - 353
- Ruchti, E. Kritische Betrachtungen zur Kriegsgewinnsteuer, in: Politische Rundschau, 23. Jg. 1944, S. 316 - 321
- Ruml, B. Excess Profits Taxation, Princeton 1953
- Ruef, J. Eidgenössische Kriegsgewinnsteuer, in: Handbuch der Schweizerischen Volkswirtschaft, Bd. II, Bern 1939, S. 96 - 97
- Saitzew, Manuel Die Möglichkeiten konjunkturpolitischen Vorgehens bei der Revision des Kriegsgewinnsteuerbeschlusses im Jahre 1946. Gutachten erstattet den Eidgen. Finanz- und Zolldepartement, Zürich 1946
- Sandig, Kurt Die Führung des Betriebes. Betriebswirtschaftspolitik, Stuttgart 1953
- Sandig, Kurt Unternehmungspolitik, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 4. Bd., 3. Aufl., Stuttgart 1962, Sp. 5554 - 5572
- Schepper, J. M. J. Het wet op de oorlogswinstbelasting, Haarlem 1917

- Scherpf, Peter Die Verzerrung von Betriebs- und Finanzpolitik der Unternehmungen durch "hypertrophe" Besteuerung, in: Betriebswirtschaftliche Forschung und Praxis, 4. Jg. 1952, S. 419 - 437
- Scherpf, Peter Steuerpolitik, betriebswirtschaftliche, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 3. Bd., 3. Aufl., Stuttgart 1960, Sp. 5173 - 5185
- Schilling, Otto Christliche Wirtschaftsethik, 2. Aufl., München 1954
- Schmalenbach, Eugen Kostenrechnung und Preispolitik, 7. Aufl., 1961 und Opladen 1956
- Schmalenbach, Eugen Dynamische Bilanz, 13. Aufl., Köln und Opladen 1962
- Schmid, Gustav Besteuerung und Selbstfinanzierung, St. Gallen 1951
- Schmid, Heinz Kriegsgewinne und Wirtschaft. Die Aufgabe einer deutschen Kriegswirtschaftspolitik im Hinblick auf den Kriegsgewinn, Oldenburg und Berlin 1935
- Schmidlin, Lorenz Das Prinzip der Periodizität in der Gewinnbesteuerung, Zürich und St. Gallen 1956
- Schmidt, Fritz Die organische Tageswertbilanz, 3. Aufl., Leipzig 1929
- Schmidt, Fritz Kriegs- und Rüstungsgewinne, in: ZfB, Jg. 1937, S. 1 ff.
- Schmidt, Fritz Die Abschöpfung von Übergewinn, in: ZfB, Jg. 1941, S. 1 ff.
- Schmidt, Gerhard Das Kapital und seine Besteuerung, Berlin 1959
- Schnitzl, E. Die Kriegsgewinnsteuer der Gesellschaften, Wien 1917
- Schmölders, G(ünter) und § 22. Die Preisbildung nach der Wartenburg, Graf Yorek von Kriegswirtschaftsverordnung, Stuttgart - Berlin 1941
- Schmölders, Günter Leistungsteigerung oder Leistungsbesteuerung?, in: Rheinischer Merkur, Nr. 28 vom 11. Juli 1952

- Schneider, Erich Einführung in die Wirtschaftstheorie, 2. Bd., 3. Aufl., Tübingen 1955
- Schneider, Walter Achim Der Einfluß der Steuerpolitik auf die wirtschaftliche Konzentration, Dissertation Freiburg/Brs. 1951
- Schnürer, F. Die Steuerwiderstände, Dissertation Frankfurt/Main 1952
- Schockenhoff, Heinz Betriebswirtschaftliche Steuerplanung, in: Betriebswirtschaftliche Planung in industriellen Unternehmungen, Festgabe für Theodor Beste, Berlin o. J., (1959), S. 130 - 149
- Schultze, Ernst Die Kriegssteuern der Vereinigten Staaten im Bürgerkrieg und im jetzigen Krieg, in: Zeitschrift für Sozialwissenschaft, NF., 9. Jg. 1918, S. 343 - 351
- Schulz, R. Betriebsstruktur und Besteuerung, in: Die Betriebswirtschaft, Jg. 1934, Heft 3
- Schulz-Wübbenhorst, Arnold Die Mehreinkommenbesteuerung, Dissertation Hamburg 1941
- Schwarz, O. Die Finanzen der europäischen und der wichtigeren außereuropäischen Staaten, in: Finanzarchiv, 33. Jg. 1916, S. 267 ff.
- Schweitzer, Robert Steuern im Betrieb, in: Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, 2. Bd., 2. Aufl., Stuttgart 1939, Sp. 1714 - 1754
- Schweizer, Arthur Die Kriegsgewinnsteuer im europäischen Ausland und in der Schweiz, in: Schweizerische Zeitschrift für Volkswirtschaft und Sozialpolitik, 25. Jg. 1919, S. 321 - 336 und S. 353 - 371
- Seidmann, Frank E. Influence of Excess Profits Taxation on Business Policy, in: Financing the War, Philadelphia 1942, S. 51 - 71
- Seiler, E. Die neue Kriegsgewinnsteuer, in: Büro und Verkauf, Heft 9 und 10 1942
- Seligman, Edwin R. A. The War Revenue Act, in: Political Science Quarterly, Jg. 1918, S. 1 - 37

- Seligman, Edwin R. A. Les Finances de Guerre des États-Unis; le "War Revenue Act" du 3 oct. 1917, in: Revue de Science et de Législation financières, 16. Jg. 1916, S. 80 - 124
- Shephard, Ronald W. A Mathematical Theory of the Incidence of Taxation, in: Econometrica, Vol. 12, 1944, S. 1 - 18
- Shoup, Carl S(ummer) The Taxation of Excess Profits, in: Political Science Quarterly, Vol. LV, 1940, S. 535 - 555 und Vol. LVI, 1941, S. 84 - 160 und S. 226 - 249
- Shoup, Carl S(ummer) Kriegsgewinn- und Wertzuwachssteuern, in: Handbuch der Finanzwissenschaft, 2. Bd., 2. Aufl., Tübingen 1956, S. 502 - 523
- Shoup, Carl S(ummer) Incidence of the Corporation Income Tax: Capital Structure and Turnover Rates, in: Readings in the Economics of Taxation, herausgegeben von Musgrave und Shoup, London 1959, S. 322 - 329
- Siegert, A. Der gestaltende Einfluß der Steuern auf Produktionstechnik und Betriebsorganisation, Berlin 1935
- Smith, Dan Throop Role of invested Capital base in Excess Profits Taxation, in: National Tax Journal, Vol. IV, 1951, S. 208 - 218
- Smith, Helge Die dänische Steuergesetzgebung in 1915 und die Besteuerung der Kriegsgewinne in Norwegen und Schweden, in: Finanzarchiv, 33. Jg. 1916, S. 161 ff.
- Snider, Josef Lyons Excess Profits Tax Relief. The Cyclical Provisions, Boston 1944
- Solvay (Instituts) L'impôt sur les bénéfices de guerre, Bruxelles - Paris 1919
- Spellerberg, Bodo Das Phänomen Kriegsgewinn in der Überlieferten Vorstellung, Dissertation Heidelberg 1947
- Stamp, Josiah Taxation during the War, London - Oxford - New Haven 1932

- Stamp, Josiah Review of P.M. Haig's "The Taxation of Excess Profits in Great Britain", in: The Economic Journal, Vol. XXXI, 1941, S. 512 - 516
- Stampfli, S. Was ist Übergewinn?, in: Zeitschrift für schweizerische Statistik und Volkswirtschaft, Jg. 1943, S. 493 ff.
- Steiger, J. Die Vorschriften über die eidgenössische Kriegsteuer. Zürich 1916
- Stenatiu, Matei Al. L'impôt sur les bénéfices de guerre. Commentaire théorique de la loi du 1^{er} Juillet 1916, Paris 1918
- Stove, Serpio Interno agli effecti delle imposte sui sovra-profitti, in: Studi nelle scienze giuridiche e sociali, 26. Jg., Pavia 1941
- Stier - Somlo Kommentar zum Kriegsteuergesetz vom 21. 6. 1916 und Besitzsteuergesetz, 2. Aufl., Berlin 1917
- Stone, Goldie Frances Constructive Taxation: Summary of Results of Section 722 of the Excess Profits Tax Law of World War II, in: National Tax Journal, 9. Jg. 1956, S. 354 - 369
- Strutz, Georg Die Besteuerung der Kriegsgewinne, Stuttgart 1916
- Strutz, Georg Kommentar zum Gesetz über eine Kriegsabgabe vom Vermögenszuwachs und zum Gesetz über eine außerordentliche Kriegsabgabe für das Rechnungsjahr 1919 vom 10. Sept. 1919, Berlin 1920
- Stucken, Rudolf und Ehrlicher, Werner Zur Frage der Überwälzung der Unternehmungssteuern, in: Finanzarchiv, NF., Bd. 14, 1953/54, S. 367 - 377
- Sutcliffe, R. J. Excess profits duty with supplement 1920, London 1920
- Taboureaux, Robert L'impôt sur les bénéfices de guerre, Paris 1919
- Taussig, P. W. The War Tax Act of 1917, in: The Quarterly Journal of Economics, Vol. XXXII, 1917/18, S. 1 - 37

- Terhalle, Fritz Der "Neue Finanzplan", in: Jahrbücher für Nationalökonomie und Statistik, Bd. 149, 1939, S. 694 ff.
- Ter Vehn, A. Gewinnbegriffe in der Betriebswirtschaft, in: ZfB, 1. Jg. 1924, S. 361 - 375
- Thier, Walter Die Unternehmensgestaltung in steuerlicher Sicht, Herne 1958
- Timm, H. Möglichkeiten und Probleme konjunkturorientierter Steuerpolitik, Dissertation Hamburg, Rostock 1936
- Tschannen, H. A. Die neue deutsche Steuerpolitik als Faktor der staatlichen Konjunkturpolitik, Dissertation Berlin 1937
- Valér, Paul Kriegsgewinnsteuer und Personalfürsorge gemäß der Praxis der Eidgenössischen Steuerverwaltung, in: Die Schweizerische Aktiengesellschaft, 15. Jg. 1942/43, S. 146 - 151
- Viel, J. Kurzkomentar zum Bundesratsbeschluss über den Abbau der Kriegsgewinnsteuer, in: Büro und Verkauf, Jg. 1946, Heft 11
- Vlasák, Bohumil Kriegsgewinnsteuer, Wien 1916
- Vlasák, Bohumil Das Gesetz vom 16. Febr. 1918, R.G.-Bl., Nr. 66, die Kriegssteuer vom höheren Geschäftsinteresse der Gesellschaft und vom Mehreinkommen der Einzelpersonen aus den Jahren 1916 und 1918, Wien 1919
- Voumard, R. La dernière année de l'impôt sur les bénéfices de guerre, in: Revue de droit administratif et de droit fiscal, Vol. 2, 1946, S. 193 ff.
- Wagner, Josef Kriegsverpflichtete Preisbildung, 1. Teil, Berlin 1941
- Walb, Ernst Kriegssteuern und Bilanzen (Mit den Gesetzestexten und Ausführungsbestimmungen), 2. Aufl., Bonn 1916
- Walb, Ernst Unternehmungsgewinn und Betriebsgewinn, in: ZfB, 20. Jg. 1926, S. 545 - 559

- Weissenborn, H. Zur Kritik der Kriegsgewinnsteuer,
in: Das neue Deutschland, Jg. 1914/15,
S. 341 f.
- Welinder, Carsten Steuerüberwälzung und Steuerwirkungen,
in: Handbuch der Finanzwissenschaft,
2. Bd., 2. Aufl., Tübingen 1956,
S. 334 - 356
- Wettstein, W. Die Vorschriften über die neue eid-
genössische Kriegsteuer, Zürich 1920
- Wöhe, Günter Einführung in die Allgemeine Betriebs-
wirtschaftslehre, 2. Aufl., Berlin
und Frankfurt am Main 1962
- Wolf, Julius Die Kriegsgewinne, in: Das neue Deutsch-
land, Jg. 1914/15, S. 329 ff.
- Zinkernagel, Klaus Der industrielle Kriegs- und Rüstungs-
gewinn. Eine betriebswirtschaftliche
Untersuchung über sein Wesen und über
Maßnahmen zu seiner Beschränkung,
Dissertation Frankfurt/Main 1939,
Düsseldorf 1940
- Zülow, Kurt, Gans Her- Die Mehreinkommensteuer, Berlin -
mann und Henze, Max Wien 1939
- Züricher Handelskammer Bericht über das Jahr 1916, Zürich
1917
- Zweifel, Fridolin Förderung und Lenkung industrieller
Produktion durch steuerpolitische
Maßnahmen, Züricher Dissertation,
Bern 1948
- Zweifel, Fridolin Unternehmungseigene Steuerpolitik,
in: Steuer-Revue, 9. Jg. 1954,
S. 209 - 217 und S. 271 - 276
- Ohne Verfasser Dänisches Gesetz vom 10. Mai 1915
betreffend eine außerordentliche
Staatseinkommensteuer. (Besteuerung der
Kriegsgewinne), in: Finanzarchiv,
32. Jg. 1915, S. 865 f.
- (Bibliographische Hinweise zur deut-
schen Kriegsgewinnsteuer des 1. Welt-
kriegs), in: Finanzarchiv, 33. Jg.
1916, S. 680
- Leitfaden der Gewinnerklärung,
Preislenkung und Gewinnabführung nach
§ 22 KVVG, Stuttgart 1941

Ohne Verfasser
(Fortsetzung)

Le prélèvement temporaire sur les suppléments de bénéfices, in: Juris Classeur Périodique. La Semaine juridique, Édition N, 31. Jg., N^o 22, 23 und 24, Artikel 1368

Le prélèvement temporaire sur les suppléments de bénéfices, in: Les Cahiers fiscaux du patronat français, Mars 1957, N^o 28, Artikel 53, S. 25 ff.

Prélèvement temporaire de 20 % sur les suppléments de bénéfices des entreprises et sociétés, in: Revue des Impôts sur le Commerce et l'Industrie, 41. Jg. 1957, N^o 472 - 474, Art. 8353, S. 89 ff.

Le prélèvement temporaire sur les excédents de bénéfices, in: Le Tableau fiscal et juridique, 34. Jg. 1957, N^o 4, S. 161 ff und N^o 6, S. 259 ff.

La taxe exceptionnelle de conjoncture. Commentaire de la loi de 1957, in: Vie au Bureau, Jg. 1957, S. 369 ff.

Comment seront perçus les impôts temporaires sur les Sociétés, in: La Vie Française, 13. Jg. 1957, N^o 617, S. 5

Les modalités des impôts temporaires sur les sociétés, in: La Vie Française, 13. Jg. 1957, N^o 619, S. 5

L'application du 20 % sur les suppléments de bénéfices, in: La Vie Française, 14. Jg. 1958, N^o 674, S. 15

L'impôt sur les superbénéfices est mauvais, in: La Vie Française, 13. Jg. 1957, N^o 626, S. 17

Réponses de M. le secrétaire d'Etat au budget, in: Dictionnaire Fiscal Permanent, 8. Jg. 1957, N^o 22, S. 9 f und N^o 27, S. 6 sowie 9. Jg. 1958, N^o 5, S. 21

Guide du Contribuable, Paris 1958

Ohne Verfasser
(Fortsetzung)

Sondersteuer auf überhöhte Gewinne ?
in: Handelsblatt, 15. Jg. 1960,
Nr. 69 vom 8./9. April 1960, S. 1

(Le prélèvement temporaire sur les
suppléments de bénéfices wird ohne
Titelangabe behandelt in:)
Bulletin des Contributions directes,
14. Mai 1958, Nr. 20 bis und Juli
1958, Nr. 7, S. 340 ff.,

Droit fiscal, Jg. 1958, Nr. 19,
Feuilles de Documentation rapide
Lefebvre, Nr. 24 vom 30. April 1958,
Informateur Chef d'entreprise, Jg.
1957, S. 330 ff und S. 559 ff. und
La Revue Fiduciaire, Jg. 1957, Nr.
76 vom 25. März 1957 und Jg. 1958,
Nr. 513 vom 30. April 1958.

VERZEICHNIS von G E S E T Z E N ,
VERORDNUNGEN, RICHTLINIEN und GESETZESBERATUNGEN

Gesetze:

Steuergesetze, Loseblatt-Ausgabe,
München und Berlin, Stand 15.10.1962

Code Général des Impôts, Loseblatt-
Ausgabe, Paris 1954

Code annoté de la Direction des Con-
tributions directes et du Cadastre,
Loseblatt-Ausgabe

Ley de Impuesto a los Beneficios Ex-
traordinarios (Texto Ordenado en
1956) einschl. Decreto Reglementa-
rio, in: Boletín de la Dirección Ge-
neral Impositiva, Vol. 5, Julio -
Agosto 1956, N^{os} 31 - 32, Buenos
Aires, S. 95 - 103

Loi N^o 56 - 760 vom 2. August 1956,
in: Journal Officiel, August 1956,
S. 7279 ff.

Loi N^o 57 - 1263 vom 13. Dezember 1957,
in: Journal Officiel, Dezember 1957,
S. 11 346 f.

Verordnungen
und Richtlinien:

Kriegswirtschaftsverordnung vom 4. September 1939, in: Reichsgesetzblatt, Jg. 1939, Teil I, S. 1612

Erste Verordnung zur Durchführung der Gewinnabführungs-Verordnung vom 31. März 1942, in: Reichsgesetzblatt, Jg. 1942, Teil I, S. 162

Erlaß des Reichsministers der Finanzen vom 20. Mai 1942 (RdF - Erlaß), in: Reichsgesetzblatt, Jg. 1942, Teil I, S. 537

Verordnung über die Gewinnabführung im Kalenderjahr 1943, in: Reichsgesetzblatt, Jg. 1944, Teil I, S. 120

Décret N^o 48 - 1986 vom 9. Dezember 1948, in: Journal Officiel, Jg. 1949, S. 60 ff.

Circulaire de la Direction Générale des Impôts vom 11. Mai 1950, N^o 2261

Décret N^o 55 - 594 vom 20. Mai 1955, in: Journal Officiel, Jg. 1955, S. 5115 ff.

Décret N^o 57 - 335 vom 18. März 1957, in: Journal Officiel, Jg. 1957, S. 2965 ff. (vgl. auch den Anhang vorliegender Arbeit)

Circulaire du 20 avril 1957 de la Direction générale des Impôts, Additif n^o 1 - Mai 1957 - zur Brochure N^o 112, Paris 1957, de l'Association Nationale des Sociétés par actions

Décret N^o 58 - 455 vom 28. April 1958, in: Journal Officiel, Jg. 1958, S. 4199 ff.

Einkommensteuer-Richtlinien 1958, in: Steuerrichtlinien, Loseblatt-Ausgabe, München und Berlin 1960

Gesetzesberatungen:

Assemblée Nationale, Débats Parlementaires, in: Journal Officiel (A.N.), Jg. 1957, S. 4775 ff, 4794 ff, 4824 ff, 4839 ff, 4868 ff und 4876 ff, ferner S. 5120 ff, 5150 ff und 5157 ff.

Conseil de la République, Débats Parlementaires, in: Journal Officiel (C.R.), Jg. 1957, S. 2010 ff, 2044 ff, 2177 ff und 2182 ff.

Conseil de la République: Projet de loi, adopté par l'Assemblée Nationale, tendant au rétablissement de l'équilibre économique et financier, in: Annexe au procès-verbal, N° 28

Conseil de la République: Rapport fait au nom de la Commission des finances sur le projet de loi, adopté par l'Assemblée Nationale, tendant au rétablissement de l'équilibre économique et financier, in: Annexe au procès-verbal, N° 39

Conseil de la République: Projet de loi, adopté par l'Assemblée Nationale, tendant au rétablissement de l'équilibre économique et financier, in: Annexe au procès-verbal, N° 68.

L E B E N S L A U F

Name: M ü l l e r, Herbert Viktor

Geburtstag und -ort:

24. August 1932 in Nahbollenbach/Nahe, Kreis Birkenfeld

Eltern:

Malermeister Viktor Müller und dessen Ehefrau Anni,
geb. Satzger

Volksschule:

Ostern 1939 bis Herbst 1943 in Nahbollenbach/Nahe

Gymnasium:

Staatl. Naturwissenschaftliches Gymnasium - Neusprach-
liche Abteilung - in Idar-Oberstein von Herbst 1943
bis zur Reifeprüfung am 19. März 1952

Praktische Tätigkeit:

Ausbildung als Maler im väterlichen Betrieb zwischen
Reifeprüfung und Studium und in Semesterferien mit
Abschluß der Gesellenprüfung im Januar 1957.

Kaufmännisches Praktikum in Semesterferien bei Kreis-
sparkasse in Kirm/Nahe und in Metallwarenfabrik in
Idar-Oberstein sowie vom 1. August bis 28. Oktober 1958
bei der "Société Générale de Fonderie" in Paris.

Im Sommer 1958 Ablegung der Prüfung als "Helfer in
Steuersachen" bei der Oberfinanzdirektion Koblenz;
seitdem als Helfer in Steuersachen bzw. Steuerbevoll-
mächtigter zugelassen und nebenberuflich tätig.

Studium:

Betriebswirtschaftslehre an der Wirtschafts- und
Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Johann Wolfgang
Goethe-Universität in Frankfurt/Main von WS 1952/53
bis WS 1956/57 und von SS 1959 bis WS 1960/61 sowie
an der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen
Fakultät der Universität des Saarlandes in Saarbrücken
von WS 1957/58 bis WS 1958/59

Akademische Lehrer:

Prof. Dr. Aufermann, Prof. Dr. Banse, Prof. Dr. Budde-
berg, Priv.-Doz. Dr. Dr. Dornemann, Prof. Dr. Hagen-
müller, Prof. Dr. Hax, Prof. Dr. Koch, Prof. Dr. Loitls-
berger, Prof. Dr. Neumark, Prof. Dr. Sauermann

Akademischer Grad:

Diplom-Kaufmann, erlangt an der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät der Johann Wolfgang Goethe-Universität in Frankfurt/Main am 24. Juli 1956.

Assistenten-Tätigkeit:

Wissenschaftliche Hilfskraft am Seminar für Treuhandwesen der Johann Wolfgang Goethe-Universität in Frankfurt/Main von März 1959 bis März 1960.

Wissenschaftlicher Assistent (V) an vorgenanntem Seminar seit 1. April 1960.

